MANUAL DE PRONUNCIAMIENTOS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

EDICIÓN DE 2013

Cómo está organizado este manual

Los contenidos de este Manual se organizan por secciones de la forma siguiente:

Introducción a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público . 1

El papel de la Federación Internacional de Contadores 3

Alcance del manual 5

Cambios de importancia desde la edición de 2012 del Manual 7

Términos de referencia 9

Índice del Volumen I 16

Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público . 18

El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General para las Entidades del Sector Público 25

Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público—NICSP 1 a 25 80

Índice del Volumen II 1001

Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público—NICSP 26 a 32 1002

Introducción a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público según la base contable de efectivo 1700

NICSP de Base de Efectivo—Información Financiera según la Base Contable de Efectivo 1701

Glosario de definiciones de términos NICSP 1 a 32 1839

NICSP con base de acumulación (o devengo) emitidas a 15 de enero de 2013..... 1889

Resumen de otros documentos 1898

Propiedad Intelectual y Traducción.

La IFAC publica los manuales de las NICSP, normas, y otras publicaciones y es titular de la propiedad intelectual.

La IFAC reconoce que es importante que los preparadores y usuarios de estados financieros, auditores, reguladores, abogados, académicos, estudiantes y otros grupos de interés en países de habla no inglesa tengan acceso a sus normas en su lengua nativa y recomienda y facilita la reproducción o traducción y reproducción, de sus publicaciones.

La política de la IFAC con respecto a la traducción y reproducción de sus publicaciones sobre las que mantiene propiedad intelectual se describe en *Política de traducción y reproducción de normas publicadas por la Federación Internacional de Contadores* y *Política de reproducción, o traducción y reproducción, de publicaciones de la Federación Internacional de Contadores*. Los interesados en reproducir, o traducir y reproducir, este manual deben dirigirse a permissions@ifac.org para conocer los términos y condiciones correspondientes.

INTRODUCCIÓN AL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) desarrolla normas contables para las entidades del sector público denominadas Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). El IPSASB reconoce las importantes ventajas de lograr una información financiera coherente y comparable entre diferentes jurisdicciones y considera que las NICSP desempeñarán un papel fundamental para hacer que tales ventajas se materialicen. El IPSASB anima decididamente a las administraciones públicas y emisores de normas nacionales a participar en el desarrollo de sus Normas comentando las propuestas expuestas en sus Proyectos de Norma y Documentos de consulta.

El IPSASB emite NICSP relacionadas con la información financiera con base contable de efectivo y de acumulación (o devengo). Las NICSP de acumulación (o devengo) están basadas en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) cuando los requerimientos de estas Normas sean aplicables al sector público. También tratan de aspectos de la información financiera con propósitos especiales que no son abordados en las NIIF.

La adopción de las NICSP por parte de los gobiernos mejorará tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por las entidades del sector público de los diversos países del mundo. El IPSASB reconoce el derecho de los gobiernos y de los emisores de normas nacionales a establecer normas contables y guías para la información financiera en sus jurisdicciones. El IPSASB recomienda la adopción de las NICSP y la armonización de los requerimientos nacionales con las NICSP. Se debe señalar que los estados financieros cumplen con las NICSP solo si cumplen con todos los requerimientos de cada NICSP que les sea aplicable.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO INTENCIONADAMENTE EN BLANCO

EL PAPEL DE LA FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) sirve al interés público contribuyendo al desarrollo de organizaciones, mercados y economías fuertes y sostenibles. Aboga por la transparencia, la rendición de cuentas y la comparabilidad de la información financiera; ayuda el desarrollo de la profesión contable; y comunica la importancia y el valor de los contadores a la infraestructura financiera global. Fundada en 1977, la IFAC está compuesta actualmente por 172 miembros y asociados en 129 países y jurisdicciones, representa aproximadamente 2,5 millones de contadores en la práctica independiente, educación, servicios gubernamentales, industria y comercio.

Como parte de su mandato por el interés público, la IFAC contribuye al desarrollo, adopción e implementación de normas internacionales de contabilidad del sector público de alta calidad, principalmente, a través de su apoyo al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB). La IFAC proporciona recursos humanos, gestión de instalaciones, apoyo en las comunicaciones y financiación a esté Consejo independiente de emisión de normas, y colabora en el proceso de selección y nombramiento de los miembros del Consejo.

El IPSASB establece su propia agenda y aprueba sus publicaciones de acuerdo con el procedimiento a seguir y sin la implicación de la IFAC. La IFAC no tiene capacidad de influir en la agenda o publicaciones. La IFAC publica los manuales, las normas y otras publicaciones y tiene la propiedad intelectual.

La independencia del IPSASB se salvaguarda de varias formas:

- Transparencia total, tanto en los términos del procedimiento a seguir, como en el acceso público a la agenda, los materiales, las reuniones y los fundamentos de las conclusiones publicados con cada norma definitiva.
- La participación de observadores en el proceso de emisión de normas; y
- El requisito de que los miembros del IPSASB, así como las organizaciones seleccionadas/empleadas se comprometan con la independencia, integridad y función de interés público del Consejo.

El Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional actualmente lideran el desarrollo de un documento de consulta sobre la gobernanza, supervisión y financiación del IPSASB. La IFAC participará en dichas consultas.

Visita el sitio web http://www.ifac.org para más información.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO INTENCIONADAMENTE EN BLANCO

ALCANCE DE ESTE MANUAL

EDICIÓN 2013

Este Manual reúne información de referencia continua sobre la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y el texto oficial de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y otras publicaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) hasta el 15 de enero de 2013.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO INTENCIONADAMENTE EN BLANCO

CAMBIOS DE IMPORTANCIA DESDE LA EDICIÓN DEL MANUAL DE 2012*Pronunciamientos emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*

Este manual contiene el conjunto completo de pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) sobre la información financiera del sector público.

Referencias

Este manual contiene referencias a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). El texto aprobado de las NIC y las NIIF es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Publications Department, 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Capítulos 1 a 4 del Marco Conceptual

Los capítulos 1 a 4 del *Marco Conceptual de la Información Financiera con Propósito General de las Entidades de Sector Público fue aprobada en diciembre 2012 y emitida en enero de 2013.*

Otro material que ha cambiado

La lista de *NICSP de base de acumulación (o devengo) emitidas a 15 de enero de 2013*, ha sido revisada para incluir la Tabla A que incluye una lista de aquellas NICSP que son aplicables a los estados financieros anuales que cubren periodos que comienzan el 1 de enero de 2013 y la Tabla B que es una lista de aquellas NICSP que son aplicables a estados financieros anuales que cubren periodo que comiencen el 1 de enero de 2014.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO INTENCIONADAMENTE EN BLANCO

CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

TÉRMINOS DE REFERENCIA

Historia de los Términos de Referencia

Los *Términos de Referencia* fueron emitidos en noviembre de 2004.

En noviembre de 2011 el Consejo de la IFAC emitió unos *Términos de Referencia* revisados. Los *Términos de Referencia* revisados tienen vigencia a partir del 1 de enero de 2012.

CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

TÉRMINOS DE REFERENCIA

VIGENCIA DESDE EL 1 DE ENERO DE 2012

1.0 Propósito

1.1 La misión de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), como señala en su constitución, es "servir al interés público contribuyendo al desarrollo, adopción e implementación de normas internacionales y guías de alta calidad; contribuyendo al desarrollo de organizaciones de contadores profesionales y firmas de contabilidad fuertes, y a prácticas de alta calidad por parte de los contadores profesionales; promoviendo el valor de los contables profesionales por todo el mundo; y tomando postura en temas de interés público allá donde la especialización de la profesión de contador sea más relevante." Para alcanzar esta misión, el Consejo de la IFAC ha establecido que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) funcione como un órgano emisor de normas independiente bajo los auspicios de la IFAC.

1.2 El IPSASB desarrolla y emite, en el interés público y bajo su propia autoridad, normas de contabilidad y otras publicaciones de alta calidad para ser utilizadas por entidades del sector público de todo el mundo en la preparación de informes financieros con propósito general. A este respecto:

- el término "sector público" se refiere a gobiernos nacionales, regionales (por ejemplo, estatal, provincial, territorial), gobiernos locales (por ejemplo, una ciudad, un pueblo) y entidades gubernamentales relacionadas (por ejemplo, agencias, consejos, comisiones y empresas)"; y
- los informes financieros con propósito general hacen referencia a informes financieros orientados a atender las necesidades de información de los usuarios que no son capaces de requerir la preparación de informes financieros adaptados que satisfagan sus necesidades específicas de información.

1.3 El Consejo de la IFAC ha determinado que la designación del IPSASB como el órgano responsable, bajo su propia autoridad y dentro de los términos de referencia establecidos, sirve mejor al interés público en el logro de este aspecto de su misión.

2.0 Objetivo

2.1 El objetivo del IPSASB es servir al interés público desarrollando normas de contabilidad y otras publicaciones de alta calidad para ser utilizadas por

entidades del sector público de todo el mundo en la preparación de informes financieros con propósito general.

2.2 Esto pretende mejorar la calidad y transparencia de la información financiera del sector público, suministrando mejor información para la gestión financiera y toma de decisiones en el sector público. En la búsqueda de este objetivo, el IPSASB apoya la convergencia de las normas internacionales y nacionales de contabilidad del sector público y la convergencia de las bases contables y estadísticas de información financiera cuando sea apropiado; y también promueve la aceptación de sus normas y otras publicaciones.

3.0 PRONUNCIAMIENTOS

3.1 Para cumplir el objetivo anterior, el IPSASB desarrolla y emite:

- Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) como las normas a aplicar por los miembros de la profesión en la preparación de informes financieros con propósito general de las entidades del sector público.
- Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) para proporcionar guías que representen buenas prácticas que se aconseja seguir a las entidades del sector público.
- Estudios para proporcionar asesoramiento sobre temas de información financiera en el sector público. Éstos se basan en estudios de las mejores prácticas y los métodos más eficaces de tratar los temas que están siendo abordados.
- Otros documentos e *informes de investigación* que proporcionan información que contribuye a la mejora del conocimiento sobre los temas de información financiera del sector público y sus desarrollos. Pretenden proporcionar nueva información o percepciones recientes y generalmente proceden de actividades de investigación tales como: búsquedas de bibliografía, estudios mediante encuestas, entrevistas, experimentos, estudios del caso y análisis.

3.2 El texto oficial de las NICSP y otras publicaciones es el publicado por el IPSASB en el idioma inglés.

4.0 MIEMBROS

4.1 Los miembros del IPSASB, incluyendo al Presidente y al Vicepresidente, son designados por el Consejo de la IFAC a partir de la recomendación del Comité de Nominaciones de la IFAC. El nombramiento como Vicepresidente no quiere decir que la persona implicada sea el Presidente electo.

4.2 El IPSASB tiene 18 miembros, 15 de los cuales son propuestos por organismos miembros de la IFAC y tres son designados como miembros externos. Se espera que un miembro externo refleje, y se considera que refleja,

el interés público general. Los tres miembros externos pueden ser miembros de organismos miembros de la IFAC.

4.3 El proceso de selección se basa en el principio de “la mejor persona para el puesto”, siendo el criterio principal las cualidades y capacidades del nominado en relación con el puesto para el que se le propone. Sin embargo, el proceso de selección también busca el equilibrio entre las cualificaciones personales y profesionales de un nominado y necesidades de representación, incluyendo el equilibrio de género del IPSASB. Por consiguiente, también se tienen en consideración otros factores, incluyendo la representación geográfica, sector de la profesión de contador, conocimiento de acuerdos institucionales que incluyen a su jurisdicción, tamaño de la organización, y nivel de desarrollo económico.

4.4 Los miembros del IPSASB pueden ser acompañados en las reuniones por un asesor técnico. Un asesor técnico tiene derecho a voz si cuenta con el consentimiento del miembro del IPSASB al que asesora, y puede participar en proyectos. Se espera que los asesores técnicos posean destreza para participar, cuando se considere adecuado, en los debates del IPSASB y que asistan a las reuniones del IPSASB con regularidad de forma que se mantengan informados de los temas de actualidad relevantes para sus funciones.

4.5 El IPSASB puede nombrar como observadores, a representantes de organizaciones apropiadas que tengan un interés importante en la información financiera del sector público, que proporcionen de forma continuada comentarios sobre el trabajo del IPSASB y tengan interés en promocionar y apoyar las NICSP. Los observadores pueden asistir a las reuniones del IPSASB, tienen derecho a voz, y pueden participar en proyectos. Se espera que los observadores tengan destreza para participar plenamente en los debates del IPSASB y que asistan a las reuniones con regularidad de forma que se mantengan informados de los temas de actualidad. El IPSASB revisará anualmente la composición y el papel de los observadores.

4.6 A los miembros del IPSASB se les requiere firmar una declaración anual manifestando que actuarán en el interés público y con integridad al cumplir con sus funciones en la IFAC. A las organizaciones que proponen a los miembros del IPSASB y a la organización en la que trabaja el presidente del IPSASB (según corresponda) se les pide que firmen declaraciones de independencia similares.

5.0 EL PRESIDENTE DEL IPSASB

5.1 El Presidente es seleccionado por el Comité de Nominaciones y recomendado al Consejo de la IFAC para su aprobación.

6.0 PERIODOS DE MANDATO

6.1 El periodo estándar para los miembros del IPSASB es tres años, con aproximadamente un tercio de los miembros rotando cada año. Un miembro puede ejercer hasta dos periodos consecutivos, lo que supone un periodo total de seis años.

6.2 El Presidente habitualmente puede ejercer tres periodos consecutivos (como Presidente o como miembro durante uno o dos periodos con anterioridad a ser nombrado Presidente), lo que supone un periodo total de nueve años. En circunstancias excepcionales, que serán especificadas por el Comité de Nominaciones, el Presidente puede ejercer por un periodo consecutivo adicional, lo que supone un periodo total de doce años.

7.0 PROCEDIMIENTOS DE REUNIÓN

7.1 Cada reunión del IPSASB requiere la presencia, en persona o mediante telecomunicación simultánea, de al menos doce miembros designados.

7.2 Las reuniones del IPSASB estarán presididas por el Presidente, o en su ausencia, por el Vicepresidente. En el caso de que los dos estén ausentes, los miembros presentes elegirán de entre ellos a una persona que asuma la presidencia durante la duración de la reunión, o de la ausencia del Presidente y Vicepresidente.

7.3 Cada miembro del IPSASB tiene un voto, que puede ser ejercido solo por el miembro designado. Se requiere el voto afirmativo de al menos doce de los presentes en una reunión en persona o mediante telecomunicación simultánea para aprobar o derogar Documentos de consulta, proyectos de norma, NICSP y GPR.

7.4 Las reuniones del IPSASB para debatir el desarrollo y para aprobar la emisión o derogación de normas u otros documentos técnicos están abiertas al público. Las cuestiones de naturaleza administrativa general o con implicaciones de privacidad pueden tratarse en sesiones a puerta cerrada del IPSASB; no se tomarán decisiones que afecten al contenido de las NICSP y otros pronunciamientos emitidos por el IPSASB en sesiones a puerta cerrada. La documentación relacionada con el orden del día de sesiones abiertas, incluidas las actas de las reuniones del IPSASB, son publicadas en el sitio Web del IPSASB. Las reuniones son en inglés y la documentación relacionada con el orden del día está disponible en inglés, que es el idioma de trabajo oficial de la IFAC.

8.0 PROCEDIMIENTO A SEGUIR

8.1 Se requiere que el IPSASB sea transparente en sus actividades, y que cumpla con el procedimiento a seguir al desarrollar las NICSP.

8.2 El IPSASB emite proyectos de norma para todas las NICSP y GPR propuestas para comentario público. En algunos casos, el IPSASB también emite un Documento de consulta con anterioridad al desarrollo de un proyecto de norma. Esto proporciona una oportunidad a aquellos afectados por los pronunciamientos del IPSASB para presentar comentarios y sus puntos de vista antes de que los pronunciamientos se concluyan y aprueben. El IPSASB considera todos los comentarios recibidos sobre Documentos de consulta y proyectos de norma durante el desarrollo de una NICSP o una GPR.

8.3 El IPSASB coopera con los emisores de normas nacionales en la preparación y emisión de NICSP y GPR en la medida de lo posible, con la intención de compartir recursos, minimizando duplicidades de esfuerzos y alcanzando consenso y convergencia en normas en un estado inicial de desarrollo. También fomenta la promoción de las NICSP y GPR por los emisores de normas nacionales y otros organismos con capacidad normativa y anima a debatir con los usuarios, incluyendo a representantes electos y nombrados; de Hacienda, Ministros de Finanzas y organismos similares con capacidad normativa; y profesionales ejercientes de todo el mundo a identificar necesidades de los usuarios a considerar en nuevas normas y guías.

8.4 En el desarrollo de sus pronunciamientos, el IPSASB busca aportaciones de su grupo consultivo y considera y hace uso de pronunciamientos emitidos por:

(a) el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), en la medida en que sean aplicables al sector público;

(b) los emisores de normas nacionales, organismos reguladores y otros organismos con capacidad normativa;

(c) organismos profesionales de la contabilidad; y

(d) otras organizaciones interesadas en la información financiera del sector público.

8.5 El IPSASB asegurará que sus pronunciamientos sean coherentes con los del IASB en la medida en que esos pronunciamientos sean aplicables y apropiados para el sector público.

9.0 GRUPO CONSULTIVO

9.1 El objetivo del Grupo Consultivo del IPSASB es proporcionar un foro en el que el IPSASB pueda consultar con representantes de los diferentes grupos de constituyentes para obtener comentarios y reacciones en respuesta a su programa de trabajo, prioridades de proyectos, temas técnicos importantes, procedimiento a seguir y actividades en general.

10.0 OTROS

10.1 El IPSASB informa anualmente sobre su programa de trabajo, actividades y progreso realizado durante el año en la consecución de sus objetivos. Esta

información normalmente se incluye como parte del informe anual de la IFAC.

10.2 El Consejo de la IFAC revisará los términos de referencia del IPSASB al menos cada tres años.

TABLA DE CONTENIDOS
VOLUMEN I

Página

Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público 18

El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público 25

NICSP 1—Presentación de Estados Financieros 80

NICSP 2—Estado de Flujos de Efectivo 147

NICSP 3—Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores..... 176

NICSP 4—Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera 208

NICSP 5—Costos por Préstamos 234

NICSP 6—Estados Financieros Consolidados y Separados 248

NICSP 7—Inversiones en Asociadas 283

NICSP 8—Participaciones en Negocios Conjuntos 304

NICSP 9—Ingresos de Transacciones con Contraprestación 327

NICSP 10—Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias 357

NICSP 11—Contratos de Construcción 376

NICSP 12—Inventarios 406

NICSP 13—Arrendamientos 425

NICSP 14—Hechos Ocurridos Después de la Fecha de Presentación 465

NICSP 15—Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar ... 483

NICSP 16—Propiedades de Inversión 551

NICSP 17—Propiedades, Planta y Equipo 588

NICSP 18—Información Financiera por Segmentos 631

NICSP 19—Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes 666

NICSP 20—Información a Revelar sobre Partes Relacionadas 717

NICSP 21—Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo 740

NICSP 22—Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General 788

NICSP 23—Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias) 815

NICSP 24—Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros 880

NICSP 25—Beneficios a los Empleados 911

PRÓLOGO A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

Historia del Prólogo

El *Prólogo* fue emitido en 2000.

En noviembre de 2004 el IPSASB emitió un *Prólogo* revisado.

En diciembre de 2006 el IPSASB modificó el *Prólogo*.

En marzo de 2012 el IPSASB emitió un *Prólogo* revisado.

Marzo de 2012

PRÓLOGO A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

ÍNDICE

	Párrafo
Introducción	1–4
Objetivo del IPSASB	5–7
Alcance y autoridad de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público Normas	8–24
Alcance de las normas	8–12
Las NICSP para las bases de acumulación (o devengo) y de efectivo	13–15
Cambio de la base efectivo a la base de acumulación (o devengo)	16–19
Autoridad de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público Normas de contabilidad	20–23
Idioma	24

PRÓLOGO A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

Introducción

1. Este *Prólogo* a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) establece los objetivos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) y explica el alcance y autoridad de las NICSP. Este *Prólogo* debe ser utilizado como una referencia para interpretar Documentos de consulta, otros documentos de discusión, Proyectos de Norma, Guías de Prácticas Recomendadas y Normas desarrolladas y emitidas por el IPSASB.

2. La misión de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), como señala en su constitución, es "servir al interés público contribuyendo al desarrollo, adopción e implementación de normas internacionales y guías de alta calidad; contribuyendo al desarrollo de organizaciones de contadores profesionales y firmas de contabilidad fuertes, y a prácticas de alta calidad por parte de los contadores profesionales; promoviendo el valor de los contadores profesionales por todo el mundo; y tomando postura en temas de interés público allá donde la especialización de la profesión de contador sea más relevante." Para alcanzar esta misión, el Consejo de la IFAC ha establecido que el IPSASB funcione como un órgano emisor de normas independiente bajo los auspicios de la IFAC.

3. El IPSASB sirve al interés público desarrollando y emitiendo, bajo su propia autoridad, normas de contabilidad y otras publicaciones para ser utilizadas por parte de entidades del sector público diferentes de las Empresas Públicas (EP).

4. Los *Términos de Referencia* del IPSASB, aprobados por el Consejo de la IFAC, contienen información acerca de los miembros del IPSASB, periodos de mandato, procedimientos de reunión y procedimiento a seguir.

Objetivo del IPSASB

5. El objetivo del IPSASB es servir al interés público desarrollando normas de contabilidad y otras publicaciones de alta calidad para ser utilizadas por entidades del sector público de todo el mundo en la preparación de informes financieros con propósito general.

6. Esto pretende mejorar la calidad y transparencia de la información financiera del sector público, suministrando mejor información para la gestión financiera y toma de decisiones en el sector público. En la búsqueda de este objetivo, el IPSASB apoya la convergencia de las normas internacionales y nacionales de contabilidad del sector público y la convergencia de las bases contables y estadísticas de información financiera cuando sea apropiado; y también promueve la aceptación de sus normas y otras publicaciones.

7. Para cumplir su objetivo, el IPSASB desarrolla y emite las siguientes publicaciones:

   · NICSP como las normas a aplicar en la preparación de informes financieros con propósito general de entidades del sector público diferentes de las EP.

   · Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) para proporcionar guías sobre buenas prácticas que se aconseja seguir a las entidades del sector público.

   · Estudios para proporcionar asesoramiento sobre temas de información financiera en el sector público. Éstos se basan en estudios de buenas prácticas y los métodos más eficaces para tratar los temas que están siendo abordados.

   · Otros documentos e informes de investigación que proporcionan información que contribuye a la mejora del conocimiento sobre los temas de información financiera del sector público y sus desarrollos. Pretenden proporcionar nueva información o percepciones recientes y generalmente proceden de actividades de investigación tales como: búsquedas de bibliografía, estudios mediante encuestas, entrevistas, experimentos, estudios del caso y análisis.

Alcance y autoridad de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

Alcance de las Normas

8. El IPSASB desarrolla las NICSP que son de aplicación a la base contable de acumulación (o devengo) y las NICSP que son de aplicación a la base contable de efectivo.

9. Las NICSP establecen requerimientos que tratan sobre transacciones y otros sucesos en los informes financieros con propósito general. Los informes financieros con propósito general son informes financieros que pretenden atender las necesidades de información de los usuarios que no son capaces de requerir la preparación de informes financieros adaptados que satisfagan sus necesidades específicas de información.

10. Las NICSP están diseñadas para aplicarse a los informes financieros con propósito general de todas las entidades del sector público diferentes de las EP. Las entidades del sector público incluyen gobiernos nacionales, regionales (por ejemplo, estatal, provincial, territorial), gobiernos locales (por ejemplo, una ciudad, población) y entidades gubernamentales relacionadas (por ejemplo, agencias, consejos, comisiones y empresas), a menos que se señale lo contrario. Las organizaciones internacionales también aplican las NICSP. Las NICSP no se aplican a las EP. Las EP aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que son emitidas por el Consejo de las

Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Las NICSP incluyen una definición de EP.

11. Toda limitación a la aplicabilidad de ciertas NICSP se señala explícitamente en esas normas. Las NICSP no están pensadas para ser aplicadas a los elementos inmateriales.

12. El IPSASB ha adoptado la política de que todos los párrafos de las NICSP tendrán la misma autoridad, y que la obligatoriedad de una disposición particular deberá determinarse por el lenguaje utilizado. En consecuencia, las NICSP aprobadas por el IPSASB con posterioridad al 1 de enero de 2006 incluyen párrafos en negrita y en texto normal, que tienen la misma obligatoriedad. Los párrafos en letra negrita indican los principios importantes. Cada NICSP individual debe ser leída en el contexto del objetivo y los Fundamentos de las conclusiones (si los hubiere) establecidos en esa NICSP y en este *Prólogo*.

Las NICSP para las bases de acumulación (o devengo) y de efectivo

13. El IPSASB desarrolla NICSP de base de acumulación (o devengo) que:

- convergen con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el IASB por adaptación de las mismas al contexto del sector público cuando resulte apropiado. En este proceso, el IPSASB intenta, siempre que sea posible, mantener el tratamiento contable y texto original de las NIIF a no ser que haya una circunstancia significativa en el sector público que justifique una desviación; y
- abordan aspectos de información financiera del sector público que no están tratados mediante la adaptación de las NIIF o para los que el IASB no ha desarrollado una NIIF.

14. Como muchas NICSP de base de acumulación (o devengo) están basadas en las NIIF, el *Marco Conceptual para la Información Financiera* del IASB es una referencia relevante para los usuarios de las NICSP. El IPSASB actualmente está llevando a cabo un proyecto para desarrollar un marco conceptual del sector público que, una vez completado, será la referencia relevante para los usuarios de las NICSP y otras publicaciones del IPSASB.

15. El IPSASB también ha emitido una NICSP global de Base de Efectivo que incluye secciones obligatorias y recomendadas sobre revelación.

Cambio de la base efectivo a la base de acumulación (o devengo)

16. La NICSP de base de efectivo anima a una entidad a revelar voluntariamente información con base de acumulación (o devengo), aunque sus estados financieros básicos sean preparados, no obstante, bajo la base contable de efectivo. Una entidad en el proceso de cambio de la base contable de efectivo a la de acumulación (o devengo) puede desear incluir revelaciones concretas

sobre base de acumulación (o devengo) durante este proceso. El estatus (por ejemplo, auditado o no auditado) y la ubicación de la información adicional (por ejemplo, en las notas a los estados financieros o en una sección suplementaria separada del informe financiero) dependerá de las características de la información (por ejemplo, fiabilidad e integridad) y de la legislación o regulaciones que rigen la información financiera en una jurisdicción.

17. El IPSASB también trata de facilitar la conformidad de las NICSP de base de acumulación (o devengo) mediante el uso de disposiciones transitorias en ciertas normas. Cuando existan disposiciones transitorias, pueden conceder a una entidad tiempo adicional para el total cumplimiento de los requerimientos de una NICSP específica con base de acumulación (o devengo) o relajar algunos requerimientos cuando se aplican las NICSP por primera vez. Una entidad puede en cualquier momento elegir adoptar la base contable de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP. Una vez decidido adoptar la base contable de acumulación de acuerdo con las NICSP, las disposiciones transitorias regirían durante el período disponible para hacer la transición. Al expirar las disposiciones transitorias, la entidad informa de total acuerdo con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

18. El párrafo 28 de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, incluye el siguiente requerimiento:

> Una entidad cuyos estados financieros sigan las NICSP debe realizar una declaración explícita y sin reservas de este cumplimiento en las notas a los estados financieros. No debe señalarse que los estados financieros siguen las NICSP a menos que cumplan con todos los requerimientos de las NICSP.

19. La NICSP 1 también requiere revelar en qué medida la entidad ha aplicado las disposiciones transitorias.

Autoridad de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

20. En cada jurisdicción, las regulaciones pueden regir la emisión de informes financieros con propósito general por entidades del sector público. Estas regulaciones pueden tener forma de requerimientos legales de información, directivas e instrucciones de información financiera, y/o normas contables emitidas por gobiernos, organismos reguladores y/o organismos profesionales de contabilidad en la jurisdicción correspondiente.

21. El IPSASB considera que la adopción de las NICSP, junto con la revelación de la conformidad con las mismas, conducirá a una mejora significativa en la calidad de los estados financieros con propósito general de las entidades del sector público. Esto, a su vez, es probable que fortalezca la gestión de las finanzas públicas, conduciendo a valoraciones mejor informadas de las

decisiones sobre asignación de recursos realizadas por los gobiernos, y de ese modo, a incrementar la transparencia y rendición de cuentas.

22. El IPSASB fomenta decididamente la adopción de las NICSP y la armonización de los requerimientos nacionales con las NICSP. El IPSASB reconoce el derecho de los gobiernos y emisores de normas nacionales a establecer normas contables y guías para la información financiera en sus jurisdicciones. Algunos gobiernos soberanos y emisores de normas nacionales han desarrollado normas contables que aplican a los gobiernos y entidades del sector público en su jurisdicción. Las NICSP pueden ayudar a estos emisores de normas en el desarrollo de nuevas normas o en la revisión de las existentes para contribuir a una mayor comparabilidad. Las NICSP tienen muchas posibilidades de ser usadas de forma considerable en las jurisdicciones que no han desarrollado aún normas contables para los gobiernos y entidades del sector público.

23. Por sí mismos, ni el IPSASB ni la profesión contable tienen el poder de exigir la conformidad con las NICSP. El éxito de los esfuerzos del IPSASB depende del reconocimiento y apoyo de su trabajo por parte de diferentes grupos interesados que actúan en los límites de su propia jurisdicción.

Idioma

24. El texto oficial de las NICSP y otras publicaciones es el aprobado por el IPSASB en el idioma inglés. Los organismos miembros de la IFAC están autorizados para preparar, tras obtener la aprobación de la IFAC, traducciones de estos pronunciamientos por su cuenta, para ser emitidos en el idioma de su propia jurisdicción cuando se considere adecuado.

EL MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL DE LAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO

Historia del Marco Conceptual

Los capítulos 1 a 4 del *Marco Conceptual* fueron emitidos en enero de 2013.

EL MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL DE LAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO

ÍNDICE

	Página
Introducción	26–27
Capítulo 1: El papel y autoridad del Marco Conceptual	28–31
Capítulo 2: Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general	32–49
Capítulo 3: Características cualitativas	50–68
Capítulo 4: Entidad que informa	69–74

Introducción

El *Marco Conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público* (el Marco Conceptual) establece y explicita los conceptos que han de aplicarse en el desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) aplicables a la preparación y presentación de informes financieros con propósito general (IFPG) de las entidades del sector público.

Las NICSP se desarrollan para aplicarse en países y jurisdicciones con sistemas políticos diferentes, distintas formas de gobierno y diversos acuerdos administrativos e institucionales para la prestación de servicios a los electores. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) reconoce la diversidad de formas de gobierno, tradiciones culturales y sociales, y mecanismos de prestación de servicios que existen en muchas jurisdicciones que pueden adoptar las NICSP. En el desarrollo este Marco Conceptual, el IPSASB ha tratado de responder y abarcar esa diversidad.

La base contable de acumulación (devengo)

El Marco Conceptual trata conceptos que son de aplicación a la información financiera con propósito general (información financiera) según la base contable de acumulación (devengo).

Según la base contable de acumulación (devengo), las transacciones y otros sucesos se reconocen en los estados financieros cuando ocurren (y no solo cuando se recibe o paga el efectivo su equivalente). Por ello, las transacciones y sucesos se registran en los libros contables y reconocen en los estados financieros de los periodos a los que hacen referencia.

Los estados financieros preparados según la base contable de acumulación (devengo) informan a los usuarios de esos estados de transacciones pasadas que involucran el pago y cobro de efectivo durante el periodo sobre el que se informa, obligaciones de pagar efectivo o de sacrificar otros recursos de la entidad en el futuro, los recursos de la entidad en la fecha de presentación y cambios en esas obligaciones y recursos durante el periodo sobre el que se informa. Por ello, proporcionan información sobre transacciones pasadas y otros sucesos que son más útiles a los usuarios a efectos de rendición de cuentas y como datos de entrada para la toma de decisiones que la información proporcionada por la base contable de efectivo u otras bases contables o información financiera.

El Marco Conceptual: Capítulos 1 a 4

El IPSASB se encuentra actualmente desarrollando el Marco Conceptual. Aunque todos los componentes del Marco Conceptual están interconectados, el proyecto de Marco Conceptual se está desarrollando en fases. La fase 1 está en este momento completada. Comprende los Capítulos 1 a 4 del Marco Conceptual. Estos capítulos tratan:

- Capítulo 1: El papel y autoridad del Marco Conceptual
- Capítulo 2: Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general
- Capítulo 3: Características cualitativas
- Capítulo 4: Entidad que informa

Las otras fases del Marco Conceptual que están en desarrollo tratan:

- Fase 2 - La definición y reconocimiento de los elementos de los estados financieros
- Fase 3 - La medición de los elementos que se reconocen en los estados financieros
- Fase 4 - La presentación de la información en los informes financieros con propósito general

Enero de 2013

CAPÍTULO 1: EL PAPEL Y AUTORIDAD DEL MARCO CONCEPTUAL

ÍNDICE

	Página
El papel del Marco Conceptual	29
Autoridad del Marco Conceptual	29
Informes financieros con propósito general	29–30
Aplicabilidad del Marco Conceptual	30
Fundamentos de las conclusiones	31

Capítulo 1: El papel y autoridad del Marco Conceptual

El papel del Marco Conceptual

1.1 *El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el Marco Conceptual) establece los conceptos que sustentan la información financiera con propósito general (información financiera) de las entidades del sector público que adoptan la base contable de acumulación (devengo). El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IPSASB) aplicará estos conceptos en el desarrollo de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y las Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) aplicables a la preparación y presentación de informes financieros con propósito general (IFPG) de las entidades del sector público.

Autoridad del Marco Conceptual

1.2 El Marco Conceptual no establece requerimientos normativos para la información financiera de las entidades del sector público que adoptan las NICSP, ni anula los requerimientos de las NICSP o GPR. Los requerimientos normativos relativos al reconocimiento, medición y presentación de las transacciones y otros sucesos y actividades sobre los que se informa en los IFPG se especifican en las NICSP.

1.3 El Marco Conceptual puede proporcionar guías para tratar las cuestiones de información financiera no contempladas en las NICSP y GPR. En estas circunstancias, los preparadores y otros pueden referirse y considerar la aplicabilidad de las definiciones, criterios de reconocimiento, principios de medición, y otros conceptos identificados en el Marco Conceptual.

Informes financieros con propósito general

1.4 Los IFPG son un componente central de la información financiera transparente de los gobiernos y otras entidades del sector público, que la apoyan y mejoran. Los IFPG son informes financieros que pretenden satisfacer las necesidades de información de los usuarios que no tienen capacidad de requerir la preparación de informes financieros concretos para satisfacer sus necesidades de información específicas.

1.5 Algunos usuarios de la información financiera pueden tener autoridad para requerir la preparación de informes concretos para satisfacer sus necesidades específicas de información. Aunque estas partes pueden encontrar la información proporcionada por los IFPG útiles para sus propósitos, los IFPG no se desarrollan para responder específicamente a sus necesidades de información particulares.

1.6 Los IFPG probablemente comprenden informes múltiples, cada uno de los cuales responde más directamente a ciertos aspectos de los objetivos de la información financiera y temas incluidos en el alcance de la información

financiera. Los IFPG engloban estados financieros incluyendo sus notas (de aquí en adelante referidas a los estados financieros, a menos que se especifique otra cosa), y la presentación de información que mejora, completa y amplía los estados financieros.

1.7 El alcance de la información financiera establece los límites de las transacciones y otras actividades y sucesos que pueden presentarse en los IFPG. El alcance de la información financiera se determina por las necesidades de información de los usuarios principales de los IFPG y los objetivos de la información financiera. Los factores que determinan qué puede incluirse en el alcance de la información financiera se describen en el siguiente capítulo del Marco Conceptual. (Véase el Capítulo 2: *Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general.)*

Aplicabilidad del Marco Conceptual

1.8 El Marco Conceptual se aplica a la información financiera de las entidades del sector público que aplican las NICSP. Por ello, se aplicará a los IFPG de gobiernos nacionales estatales/provinciales y locales. También se aplicará a un amplio rango de otras entidades del sector público, incluyendo:

- ministerios, departamentos, programas, consejos, comisiones, agencias gubernamentales;
- fondos de la seguridad social, fideicomisos, fondos de inversión del sector público, y organismos públicos; y
- organizaciones gubernamentales internacionales.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte del Marco Conceptual.

El papel y autoridad del Marco Conceptual

FC1.1 El Marco Conceptual identifica los conceptos que el IPSASB aplicará para desarrollar las NICSP y GPR con objeto de ayudar a los preparadores y otros a tratar cuestiones de la información financiera. Las NICSP especifican los requerimientos normativos. Las NICSP y las GPR se desarrollan tras la aplicación de un procedimiento a seguir que proporciona la oportunidad a las partes interesadas de facilitar información sobre requerimientos específicos propuestos, incluyendo su compatibilidad con las prácticas actuales en jurisdicciones diferentes.

FC1.2 El Marco Conceptual sustenta el desarrollo de las NICSP. Por ello, tiene relevancia para todas las entidades que aplican las NICSP. Los IFPG preparados a nivel del gobierno global de acuerdo con las NICSP pueden también consolidar todas las entidades gubernamentales tanto si esas entidades han cumplido con las NICSP en la elaboración de sus IFPG como si no lo han hecho.

Informes financieros con cometido específico

FC1.3 Los emisores de normas, a menudo, describen como "informes financieros con cometido específico" los informes financieros preparados para responder a los requerimientos de usuarios que tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros que revelen la información que necesitan para sus propósitos particulares. El IPSASB es consciente de que los requerimientos de las NICSP han sido (y pueden continuar siendo) aplicados de forma efectiva y útil en la preparación de algunos informes financieros con cometido específico.

Informes financieros con propósito general

FC1.4 El Marco Conceptual reconoce que, para responder a las necesidades de información de los usuarios, los IFPG pueden incluir información que mejore, complemente y amplíe los estados financieros. Por ello, el Marco Conceptual refleja un alcance de la información financiera que es más integral que la abarcada por los estados financieros. El siguiente capítulo de este Marco Conceptual (Capítulo 2: *Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general*) identifica los objetivos de la información financiera y los usuarios principales de los IFPG. También describe las consecuencias de las necesidades de información probables de los usuarios principales que podrían incluirse dentro del alcance de la información financiera.

Enero de 2013

CAPÍTULO 2: OBJETIVOS Y USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL

ÍNDICE

	Página
Objetivos de la información financiera	33
Usuarios de los informes financieros con propósito general	33–34
Rendición de cuentas y toma de decisiones	34–35
Necesidades de información de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos	35–37
Información proporcionada por los informes financieros	
con propósito general	37–40
Situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo	37–38
Información presupuestaria, y cumplimiento con la legislación u otra normativa que regula la captación y uso de recursos	38–39
Logros en la prestación de servicios	39
Información financiera y no financiera prospectiva	39–40
Información explicativa	40
Estados financieros e información que mejora, complementa y amplía los estados financieros	40
Otras fuentes internas de información	41
Fundamentos de las conclusiones	42–49

Capítulo 2: Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general

Objetivos de la información financiera

2.1 Los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público son proporcionar información sobre la entidad que sea útil para los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y a efectos de toma de decisiones (de aquí en adelante referida como "útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones").

2.2 La información financiera no es un fin en sí misma. Su propósito es proporcionar información útil para los usuarios de los IFPG. Los objetivos de la información financiera se determinan, por ello, por referencia a los usuarios de los IFPG y sus necesidades de información.

Usuarios de los informes financieros con propósito general

2.3 Los gobiernos y otras entidades del sector público captan recursos de los contribuyentes, donantes, prestamistas y otros suministradores de recursos para su uso en la prestación de servicios a los ciudadanos y otros destinatarios de servicios. Estas entidades tienen que rendir cuentas de su gestión y uso de recursos a los que les proporcionan dichos recursos, y a los que dependen de ellas para utilizar esos recursos para prestar servicios necesarios. Los que proporcionan los recursos y reciben, o esperan recibir, los servicios también requieren información como dato de entrada para propósitos de toma de decisiones.

2.4 Por consiguiente, los IFPG de las entidades del sector público se desarrollan principalmente para responder a las necesidades de información de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos que no tienen autoridad para requerir a una entidad del sector público que revele la información que necesitan a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. El legislativo (u organismo similar) y los miembros del parlamento (o un organismo representativo similar) son también usuarios de los IFPG, y realizan un uso amplio y continuado de los IFPG cuando actúan en su condición de representantes de los intereses de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos. Por ello, a efectos del Marco Conceptual, los usuarios principales de los IFPG son los destinatarios de servicios y sus representantes y suministradores de recursos y sus representantes (de aquí en adelante referidos como destinatarios de servicios y suministradores de recursos, a menos que se identifiquen de otra forma).

2.5 Los ciudadanos reciben servicios del gobierno y otras entidades públicas y les suministran recursos. Por ello, los ciudadanos son usuarios principales de los IFPG. Algunos destinatarios de servicios y algunos suministradores de recursos que confían en los IFPG para obtener la información que necesitan a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones pueden no ser

ciudadanos –por ejemplo, residentes que pagan impuestos o reciben prestaciones pero no son ciudadanos; agencias donantes bilaterales o multilaterales y muchos prestamistas y corporaciones que suministran recursos a un gobierno o realizan transacciones con él; y los que financian los servicios prestados por organizaciones gubernamentales internacionales, o se benefician de dichos servicios. En la mayoría de los casos, los gobiernos que suministran recursos a organizaciones gubernamentales internacionales dependen de los IFPG de esas organizaciones para obtener información a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

2.6 Los IFPG preparados para responder a las necesidades de información de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones pueden proporcionar también información útil a otras partes y para otros propósitos. Por ejemplo, estadísticos gubernamentales, analistas, medios de comunicación, asesores financieros, interés del público y grupos de presión y otros pueden encontrar la información proporcionada por los IFPG útil para sus propios intereses. Las organizaciones que tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros concretos para satisfacer sus necesidades de información específicas propias pueden también utilizar la información proporcionada por las IFPG para sus propios propósitos –por ejemplo, organismos de supervisión y regulación, instituciones de auditoría, subcomités del legislativo u otros organismos gubernamentales, agencias centrales y directores de la oficina presupuestaria, gerencia de la entidad, agencias de calificación crediticia y, en algunos casos, instituciones de crédito y suministradores de desarrollo y otra ayuda. Aunque estas otras partes pueden encontrar la información proporcionada por los IFPG útil, no son los usuarios principales de los IFPG. Por ello, los IFPG no se desarrollan para responder de forma específica a sus necesidades de información particulares.

Rendición de cuentas y toma de decisiones

2.7 La principal función de los gobiernos y otras entidades del sector público es prestar servicios que mejoran o mantengan el bienestar de los ciudadanos y otros residentes que cumplan los requisitos. Esos servicios incluyen, por ejemplo, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa. En la mayoría de los casos, estos servicios se proporcionan como resultado de transacciones sin contraprestación[1] y en un entorno no competitivo.

2.8 Los gobiernos y otras entidades del sector público tienen que rendir cuentas a los que les suministran recursos, y a los que dependen de ellos para utilizar esos recursos para prestar servicios durante el periodo sobre el que informa y

1 Transacciones con contraprestación son aquellas en las que una entidad recibe activos o servicios, o ha cancelado pasivos, y entrega directamente a cambio aproximadamente un valor equivalente a otra entidad. Transacciones sin contraprestación son aquellas en las que una entidad recibe valor de otra entidad sin entregar directamente a cambio aproximadamente un valor equivalente.

a largo plazo. El cumplimiento de sus obligaciones de rendición de cuentas requiere el suministro de información sobre la gestión de la entidad de los recursos que le han confiado para la prestación de servicios a los miembros de la comunidad y otros, y su cumplimiento con la legislación, regulación u otra normativa que regule su prestación de servicios y otras operaciones. Dada la forma en que se financian los servicios prestados por las entidades del sector público (principalmente mediante ingresos por impuestos u otras transacciones sin contraprestación) y la dependencia de los destinatarios de los servicios de la prestación de dichos servicios a largo plazo, el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas requerirá también la presentación de información sobre temas tales como los logros en la prestación de servicios por parte de la entidad durante el periodo sobre que se informa, y su capacidad para continuar prestando servicios en periodos futuros.

2.9 Los destinatarios de los servicios y los suministradores de recursos también requerirán información como dato de entrada para la toma de decisiones. Por ejemplo:

- Prestamistas, acreedores, donantes y otros que proporcionan recursos de forma voluntaria, incluyendo en una transacción de intercambio, toman decisiones sobre si suministrar recursos para apoyar actividades presentes y futuras del gobierno u otra entidad del sector público. En algunas circunstancias, los miembros del legislativo u organismo de representación similar que dependen de los IFPG para obtener la información que necesitan, pueden tomar o influir en decisiones sobre los objetivos de prestación de servicios de departamentos, agencias o programas gubernamentales y los recursos asignados a apoyar su logro; y
- los contribuyentes no proporcionan habitualmente fondos al gobierno u otra entidad del sector público de forma voluntaria o como resultado de una transacción de intercambio. Además, en muchos casos, no tienen la capacidad de elegir si aceptan o no los servicios prestados por una entidad de sector público o para elegir un suministrador del servicio alternativo. Por consiguiente, tienen poca capacidad directa o inmediata para tomar decisiones sobre si suministrar o no recursos al gobierno, los recursos a asignar a la prestación de servicios por una entidad del sector público concreta o para comprar o consumir o no los servicios prestados. Sin embargo, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos pueden tomar decisiones sobre sus preferencias de voto, y propuestas que hacen a los cargos electos u otros organismos representativos -estas decisiones pueden tener consecuencias sobre la asignación de recursos para ciertas entidades del sector público.

2.10 La información presentada en los IFPG a efectos de rendición de cuentas contribuirá e informará la toma de decisiones. Por ejemplo, información sobre

los costos, eficiencia y eficacia de las actividades de prestación de servicios pasadas, el importe y fuentes de recuperación del costo, y los recursos disponibles para mantener actividades futuras será necesaria para el cumplimiento con la rendición de cuentas. Esta información también será útil para la toma de decisiones de los usuarios de los IFPG, incluyendo decisiones que los donantes y otros suministradores de apoyo financiero toman sobre el suministro de recursos a la entidad.

Necesidades de información de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos

2.11 A efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos necesitarán información que apoye las evaluaciones de temas tales como:

- El rendimiento de la entidad durante el periodo sobre el que se informa para, por ejemplo:
  - cumplir con sus objetivos de prestación de servicios y otros objetivos operativos y financieros;
  - gestionar los recursos de los que es responsable; y
  - cumplir con la normativa presupuestaria, legislativa, y otra normativa relevante que regulan la captación y uso de recursos;
- la liquidez (por ejemplo, capacidad para cumplir con las obligaciones presentes) y solvencia (por ejemplo, capacidad para cumplir con sus obligaciones a largo plazo) de la entidad;
- la sostenibilidad de la prestación de servicios de la entidad y otras operaciones a largo plazo, y los cambios habidos como resultado de las actividades de la entidad durante el periodo sobre el que se informa incluyendo por ejemplo;
  - La capacidad de la entidad para continuar financiando sus actividades y para cumplir sus objetivos operativos en el futuro (su capacidad financiera), incluyendo las fuentes probables de financiación y la medida en que la entidad depende de la financiación, y por ello vulnerable a ésta, o de presiones de demanda fuera de su control; y
  - los recursos físicos y de otro tipo actualmente disponibles para mantener la prestación de servicios en periodos futuros (su capacidad operativa); y
- la capacidad de la entidad para adaptarse a cambios en las circunstancias, en el caso de que se produzcan cambios en la demografía o en las condiciones económicas globales o nacionales que tengan

probablemente impacto en la naturaleza o composición de las actividades que lleva a cabo y los servicios que presta.

2.12 La información que necesitan los destinatarios de los servicios y suministradores de recursos para estos propósitos se solapa probablemente en muchos aspectos. Por ejemplo, los destinatarios de servicios requerirán información como datos de entrada para la evaluación de temas tales como si:

- la entidad está utilizando los recursos de forma económica, eficiente y eficaz y como estaba previsto, y si este uso es en su propio beneficio;
- el rango, volumen y costo de los servicios prestados durante el periodo sobre el que se informa son apropiados, y los importes y fuentes de sus recuperaciones de costos; y
- los niveles actuales de impuestos u otros recursos captados son suficientes para mantener el volumen y calidad de los servicios actualmente prestados.

Los destinatarios de servicios también requerirán información sobre las consecuencias de las decisiones tomadas, y las actividades realizadas por la entidad durante el periodo sobre el que se informa sobre los recursos disponibles para mantener la prestación de servicios en periodos futuros, los objetivos y actividades de prestación de servicios futuros anticipados de la entidad y los importes y fuentes de recuperación de costos necesarios para mantener esas actividades.

2.13 Los suministradores de recursos requerirán información como datos de entrada para la evaluación de temas tales como si la entidad:

- está logrando los objetivos establecidos como justificación de los recursos captados durante el periodo sobre el que se informa;
- financió la operaciones presentes con fondos captados en el periodo actual de los contribuyentes, de préstamos o de otras fuentes; y
- necesitará, probablemente, recursos adicionales (o menos) en el futuro, y la fuentes probables de esos recursos.

Los prestamistas y acreedores requerirán información como datos de entrada para la evaluación de la liquidez de la entidad y, por ello, si el importe y calendario del reembolso será el acordado. Los donantes requerirán información para apoyar las evaluaciones de si la entidad está utilizando los recursos de forma económica, eficiente, eficaz y como estaba previsto. También requerirán información sobre las actividades de prestación de servicios futuras anticipadas de la entidad y los recursos necesarios.

Información proporcionada por los informes financieros con propósito general

Situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo

2.14 La información sobre la situación financiera de un gobierno u otra entidad del sector público permitirá a los usuarios identificar los recursos de la entidad y los derechos a esos recursos en la fecha de presentación. Esto proporcionará información útil como datos de entrada para la evaluación de temas tales como:

- la medida en que la gerencia ha cumplido con su responsabilidad de gestionar y salvaguardar los recursos de la entidad;
- la medida en que los recursos están disponibles para mantener las actividades de prestación de servicios futuras, y los cambios durante el periodo sobre el que se informa en el importe y composición de los recursos y derechos sobre éstos; y
- los importes y calendario de los flujos de efectivo futuros necesarios para pagar los intereses y reembolsar derechos existentes sobre los recursos de la entidad.

2.15 La información sobre el rendimiento financiero de un gobierno u otra entidad del sector público documentará las evaluaciones de temas tales como si la entidad ha adquirido recursos de forma económica, y los ha utilizado de forma eficiente y efectiva para lograr sus objetivos de prestación de servicios. La información sobre los costos de la prestación de servicios y los importes y fuentes de recuperación de costos durante el periodo sobre el que se informa ayudará a determinar si los costos operativos se recuperaron de, por ejemplo, impuestos, cargos a usuarios, contribuciones y transferencias, o estaban financiados con incrementos en el nivel de endeudamiento de la entidad.

2.16 La información sobre los flujos de efectivo de un gobierno, u otra entidad del sector público contribuye a la evaluación del rendimiento financieros y la liquidez y solvencia de la entidad. Indica la forma en que la entidad captó y utilizó el efectivo durante el periodo, incluyendo sus préstamos y reembolso de préstamos y su adquisición y venta de, por ejemplo, propiedades, planta y equipo. También identifica el efectivo recibido de, por ejemplo, impuestos e inversiones y las transferencias de efectivo realizadas a otros gobiernos, agencia gubernamentales u organizaciones internacionales o recibidas de éstos. La información sobre los flujos de efectivo puede también apoyar la evaluación del cumplimiento de la entidad con los mandatos de gasto expresados en términos de flujos de efectivo, y documentar la evaluación de los importes probables y fuentes de flujos de efectivo necesitados en periodos futuros para mantener los objetivos de prestación de servicio.

2.17 La información sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo se presentan habitualmente en los estados financieros. Para ayudar a los usuarios a comprender, interpretar y situar mejor en contexto la

información presentada en los estados financieros, los IFPG pueden también proporcionar información financiera y no financiera que mejora, completa y amplía los estados financieros, incluyendo información sobre estos temas tales como:

- el cumplimiento con los presupuestos aprobados y otra normativa que regula las operaciones del gobierno u otra entidad del sector público;
- las actividades y logros de prestación de servicios durante el periodo sobre el que se informa del gobierno u otra entidad del sector público; y
- las expectativas con respecto a la prestación de servicios y otras actividades en periodos futuros, y las consecuencias a largo plazo de decisiones tomadas y actividades realizadas durante el periodo sobre el que se informa, incluyendo las que pueden impactar en las expectativas sobre el futuro del gobierno u otra entidad del sector público.

Esta información puede presentarse en las notas a los estados financieros o en informes separados incluidos en los IFPG.

Información presupuestaria y cumplimiento con la legislación u otra normativa que regula la captación y uso de recursos.

2.18 Habitualmente, un gobierno u otra entidad del sector público prepara, aprueba y hace disponible de forma pública un presupuesto anual. La aprobación del presupuesto proporciona a las partes interesadas información financiera sobre los planes operativos de la entidad para el siguiente periodo, sus necesidades de capital y, a menudo, sus objetivos y expectativas de prestación de servicios. Se utiliza para justificar la captación de recursos de los contribuyentes y otros suministradores de recursos, y establece la normativa para el desembolso de dichos recursos.

2.19 Algunos recursos para mantener las actividades de las entidades del sector público pueden recibirse de donantes, prestamistas o como resultado de transacciones de intercambio. Sin embargo, los recursos para mantener las actividades de las entidades del sector público se suministran predominantemente en transacciones sin contraprestación por contribuyentes y otros, de forma congruente con las expectativas reflejadas en un presupuesto aprobado.

2.20 Los IFPG proporcionan información sobre los resultados financieros (tanto si se describen como “resultado (ahorro o desahorro)”, “resultados”, o por otros términos), desempeño y flujos de efectivo de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, sus activos y pasivos en la fecha de presentación y los cambios habidos durante el periodo sobre el que se informa, y sus logros en la prestación de servicios.

2.21 La incorporación dentro de los IFPG de información que ayuda a los usuarios a evaluar la medida en que los ingresos, gastos, flujos de efectivo y resultados

financieros de la entidad cumplen con las estimaciones reflejadas en los presupuestos aprobados, y la observancia de la entidad de la legislación relevante u otra normativa que regula la captación y uso de recursos, es importante para determinar en qué medida una entidad del sector público ha cumplido sus objetivos financieros. Esta información es necesaria para el cumplimiento con la obligación de rendir cuentas de los gobiernos u otras entidades del sector público a los miembros de su comunidad, mejora la evaluación del rendimiento financiero de la entidad e informará la toma de decisiones.

Logros en la prestación de servicios

2.22 El objetivo principal de los gobiernos y la mayoría de las entidades del sector público es prestar servicios necesarios a los miembros de la comunidad. Por consiguiente, el rendimiento financiero de los gobiernos y la mayoría de las entidades del sector público no se reflejará total o adecuadamente en cualquier medición de los resultados financieros. Por ello, sus resultados financieros necesitarán evaluarse en el contexto del logro de los objetivos de la prestación de servicios.

2.23 En algunos casos, las mediciones cuantitativas del resultado e impacto de las actividades de prestación de servicios de la entidad durante el periodo sobre el que se informa proporcionará información relevante sobre el logro de los objetivos de la prestación de servicios –por ejemplo, información sobre el costo, volumen, y frecuencia de la prestación de servicios, y la relación de los servicios prestados con base en los recursos de la entidad. En otros casos, el logro de los objetivos de la prestación de servicios puede necesitar comunicarse mediante una explicación de la calidad de los servicios prestados particulares o el resultado de ciertos programas.

2.24 La información no financiera, así como la información financiera sobre las actividades de prestación de servicios, logros o resultados durante el periodo sobre el que se informa proporcionará datos de entrada para la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones de la entidad. La presentación de esta información es necesaria para que un gobierno u otra entidad del sector público cumpla con su obligación de rendir cuentas –esto es, rendir cuentas de los recursos captados de los miembros de la comunidad o en nombre de éstos y la justificación de su uso. Las decisiones que los donantes realizan sobre la asignación de recursos a entidades concretas y programas son también realizadas, al menos en parte, en respuesta a información sobre los logros de la prestación de servicios durante el periodo sobre el que se informa, y los objetivos de prestación de servicios futuros.

Información financiera y no financiera prospectiva

2.25 Dada la longevidad de los gobiernos y de muchos programas gubernamentales, las consecuencias financieras de muchas decisiones

realizadas en el periodo sobre el que se informa solo quedan claras muchos años después en el futuro. Los estados financieros que presentan información sobre la situación financiera en un momento dado y el rendimiento financiero y flujos de efectivo a lo largo del periodo sobre el que se informa necesitarán entonces a ser evaluados en el contexto del largo plazo.

2.26 Las decisiones tomadas por un gobierno u otra entidad del sector público en un periodo particular sobre programas para la prestación y financiación de servicios en el futuro pueden tener consecuencias significativas para:

- los miembros de la comunidad que dependerán de esos servicios en el futuro; y
- las generaciones presentes y futuras de contribuyentes y otros suministradores de recursos involuntarios que proporcionarán los impuestos y gravámenes para financiar las actividades de prestación de servicios previstas y compromisos financieros relacionados.

2.27 Será necesaria información sobre los objetivos y actividades de prestación de servicios futuros anticipados de la entidad, su impacto probable sobre las necesidades futuras de recursos de ésta y las probables fuentes de financiación de estos recursos, como datos de entrada para realizar cualquier evaluación de la capacidad del gobierno u otra entidad del sector público para cumplir con sus compromisos financieros y de prestación de servicios en el futuro. Revelar esta información en los IFPG ayudará a las evaluaciones de la sostenibilidad de la prestación de servicios por un gobierno u otra entidad del sector público, mejorará la rendición de cuentas de la entidad y proporcionará información adicional útil a efectos de la toma de decisiones.

Información explicativa

2.28 La información sobre los factores más importantes que subyacen en el rendimiento financiero y desempeño de la prestación de servicios de la entidad durante el periodo sobre el que se informa y las suposiciones que sustentan las expectativas de desempeño futuro de la entidad, y los factores que probablemente influyen en éste, pueden presentarse en los IFPG en las notas a los estados financieros o en informes separados. Esta información ayudará a los usuarios a comprender mejor y situar en contexto la información financiera y no financiera incluida en los IFPG, y mejorará el papel de los IFPG en el suministro de información útil a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.

Estados financieros e información que mejora, completa y amplía los estados financieros

2.29 El alcance de la información financiera establece los límites de las transacciones y otras actividades y sucesos que pueden presentarse en los IFPG. Para dar respuesta a las necesidades de información de los usuarios, el

Marco Conceptual contempla un alcance para la información financiera que es más global que el abarcado por los estados financieros. Proporciona información adicional para su presentación en los IFPG que mejora, completa y amplía dichos estados.

2.30 Aunque el Marco Conceptual contempla un alcance de la información financiera que es más global que el abarcado por los estados financieros, la información presentada en los estados financieros se mantiene en el núcleo de dicha información financiera. La forma en que se definen, reconocen y miden los elementos de los estados financieros, y las formas de presentación y comunicación que pueden adoptar en la información incluida en los IFPG, se considera en otros componentes del Marco Conceptual y en el desarrollo de NICSP o GPR individuales, según proceda.

Otras fuentes internas de información

2.31 Los IFPG juegan un papel significativo en la comunicación de la información necesaria para ayudar al cumplimiento de la obligación de rendir cuentas de un gobierno u otra entidad del sector público, así como a proporcionar información útil como dato de entrada a efectos de toma de decisiones. Sin embargo, no es probable que los IFPG proporcionarán toda la información que los usuarios necesitan a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. Por ejemplo, aunque las comparaciones de la información real con la presupuestada para el periodo sobre el que se informa pueden incluirse en los IFPG, los presupuestos y las previsiones financieras emitidas por los gobiernos proporcionan información financiera y no financiera más detallada sobre las características financieras de los planes de los gobiernos u otras entidades del sector público sobre el corto y medio plazo. Los gobiernos y agencias independientes también emiten informes sobre la necesidad y sostenibilidad de las iniciativas de prestación de servicios existentes y la anticipación de condiciones y cambios económicos en la demografía de las jurisdicciones en el medio y largo plazo que influirán en los presupuestos y en las necesidades de prestación de servicios en el futuro. Por consiguiente, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos pueden también necesitar la consideración de información de otras fuentes, incluyendo informes sobre condiciones económicas presentes y anticipadas, presupuestos y previsiones del gobierno e información sobre las iniciativas de política gubernamental no presentada en los IFPG.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte del Marco Conceptual.

Grupos de usuarios principales

FC2.1 En el desarrollo del Marco Conceptual, el IPSASB recabó opiniones sobre si en éste se debían identificar los usuarios principales de los IFPG. Muchos de quienes respondieron al documento de consulta[2] inicial expresaron la opinión de que el Marco Conceptual debería identificar los usuarios principales de los IFPG y el IPSASB debería centrarse en las necesidades de información de esos usuarios principales para desarrollar las NICSP. Estas opiniones convencieron al IPSASB.

Identificación de los grupos de usuarios principales

FC2.2 El proyecto de norma de Marco Conceptual 1, *Marco Conceptual de la Información Financiera con Propósito General de las Entidades de Sector Público: Papel, Autoridad y Alcance*; *Objetivos y usuarios; Características cualitativas; e Entidad que Informa* (el proyecto de norma) identificaron a los destinatarios de servicios y sus representantes y a los suministradores de recursos y sus representantes como usuarios principales de los IFPG. Se explicaba que, aunque el IPSASB desarrollará NICSP y GPR sobre los contenidos de los IFPG para dar respuesta a las necesidades de información de estos usuarios principales, los IFPG aún pueden utilizarse por otros con interés en la información financiera, y pueden proporcionar información de utilidad a esos otros usuarios.

FC2.3 Muchos entre quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su apoyo a la identificación de los destinatarios de los servicios y sus representantes y de los suministradores de recursos y sus representantes como usuarios principales de los IFPG. Sin embargo, otros eran de la opinión de que el público, los ciudadanos o el legislativo deben identificarse como los usuarios principales o más importantes de los IFPG de las entidades del sector público. Explicaron que esto es así porque los gobiernos tienen obligación de rendir cuentas principalmente a los ciudadanos o su representantes y, en muchas jurisdicciones, el legislativo y miembros individuales del parlamento (u órgano de representación similar) que actúan en nombre de los ciudadanos son los principales usuarios de los IFPG. Algunos de los que respondieron expresaron la opinión de que solo los suministradores de recursos y sus representantes deben identificarse como usuarios principales de los IFPG de

2 Documento de consulta, Marco Conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público. Los objetivos de la información financiera; *El alcance de la información financiera; Las características cualitativas de la información incluida en los informes financieros con propósito general;* La entidad que informa.

las entidades públicas. Explicaron que es improbable que los IFPG fueran capaces de dar respuesta a las necesidades de información de todos los usuarios, y los suministradores de recursos son probablemente los que tienen el mayor interés en los IFPG. Por ello, la identificación de los suministradores de recursos como el grupo de usuarios principal permitirá al IPSASB centrarse con mayor claridad en las necesidades de información de un único grupo de usuarios. Destacaron también que los IFPG preparados para dar respuesta a las necesidades de información de los suministradores de recursos probablemente también proporcionan información útil a otros usuarios potenciales.

FC2.4 El IPSASB reconoce que muchas de las propuestas realizadas por quienes respondieron son valiosas en lo que respecta a la identidad de los usuarios principales de los IFPG de las entidades del sector público, en particular por aplicarse a los gobiernos de muchas jurisdicciones. Sin embargo, dados los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público, el IPSASB mantiene la opinión de que los usuarios principales de los IFPG de las entidades del sector público deben identificarse como los destinatarios de servicios y sus representantes y los suministradores de recursos y sus representantes. Esto se debe a que:

- los gobiernos y otras entidades del sector público tienen obligación de rendir cuentas a los que dependen de ellos para utilizar recursos para prestar los servicios necesarios, así como a los que les proporcionan los recursos que permiten la prestación de esos servicios; y
- los IFPG tienen un papel significativo en el cumplimiento de esa obligación de rendir de cuentas y en la provisión de información útil a los usuarios a efectos de toma de decisiones.

Como tales, los IFPG deben desarrollarse para dar respuesta a las necesidades de información de los destinatarios de servicios y sus representantes y suministradores de recursos y sus representantes como usuarios principales. Además, el Marco Conceptual se aplicará a los gobiernos y a un rango amplio potencial de otras entidades del sector público en muchas jurisdicciones diferentes, y a organizaciones gubernamentales internacionales. Por consiguiente, no está claro que la identificación de otros grupos de usuarios como usuarios principales de los IFPG será relevante, y operará de forma efectiva, para todas las entidades del sector público a lo largo de todas las jurisdicciones.

FC2.5 El IPSASB acepta que alguna información de los IFPG puede ser de mayor uso e interés para algunos usuarios que para otros. El IPSASB también acepta que, para el desarrollo de las NICSP y las GPR, necesitará considerar y, en algunos casos, compensar las necesidades de los grupos distintos de usuarios principales. Sin embargo, el IPSASB no considera que estas cuestiones invaliden la identificación de los destinatarios de servicios y sus

representantes y los suministradores de recursos y sus representantes como usuarios principales de los IFPG.

FC2.6 La opinión del IPSASB sobre la relación entre los grupos de usuarios principales identificados por quienes respondieron, y los destinatarios de servicios y suministradores de recursos se detalla más adelante.

Ciudadanos

FC2.7 El IPSASB reconoce la importancia de los ciudadanos, el público y sus representantes como usuarios de los IFPG, pero es de la opinión que clasificar a los ciudadanos como destinatarios de servicios y suministradores de recursos proporciona una base para evaluar sus necesidades de información potenciales. Esto es así porque los ciudadanos abarcan muchos individuos con un rango amplio potencial de necesidades de información diversa –centrarse en las necesidades de información de los ciudadanos como destinatarios de servicios y suministradores de recursos permite al IPSASB reunir los diversos intereses y explorar a qué necesidades de información debe intentar dar respuesta. El IPSASB es también de la opinión de que, para el desarrollo de las NICSP, es adecuado que tenga la capacidad de considerar las necesidades de información de un rango de destinatarios de servicios y suministradores de recursos que pueden no ser los ciudadanos (incluyendo donantes y prestamistas) y no poseen autoridad para requerir a la entidad de sector publico que revele la información que necesitan a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

Suministradores de recursos

FC2.8 El IPSASB está de acuerdo en que los IFPG dirigidos a la presentación de información para satisfacer las necesidades de información de los suministradores de recursos también proporcionará información útil a otros usuarios potenciales de los IFPG. Sin embargo, el IPSASB es de la opinión de que el Marco Conceptual debería dejar claro su expectativa de que los gobiernos u otras entidades del sector público deben rendir cuentas a los que les proporcionan recursos y a los que dependen de ellos para utilizar esos recursos para prestar servicios necesarios o prometidos. Además, tiene que destacarse que en algunas jurisdicciones los suministradores de recursos son los donantes o prestamistas principales que pueden tener autoridad para requerir la preparación de informes financieros con cometido específico para proporcionar la información que necesitan.

FC2.9 Como se destaca en el párrafo FC2.4, el IPSASB se ha formado la opinión de que los destinatarios de servicios y los suministradores de recursos y sus representantes son usuarios principales de los IFPG. El IPSASB es de la opinión de que el Marco Conceptual no debería excluir a los ciudadanos, que pueden estar interesados en los IFPG en su condición de destinatarios de servicios, de los usuarios potenciales de los IFPG, o identificar sus

necesidades de información como menos importantes que las de los suministradores de recursos. El IPSASB también es de la opinión de que no es apropiado que los donantes, prestamistas y otros que suministran recursos de forma voluntaria o involuntaria al gobierno y otras entidades del sector público se excluyan de los usuarios potenciales de los IFPG, o que se identifiquen sus necesidades de información como menos importante que las de los destinatarios de servicios.

El legislativo

FC2.10 El IPSASB es de la opinión de que el legislativo u órganos de gobierno similar es un usuario principal de los IFPG en su condición de representante de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos. El legislativo, parlamentos, consejos y órganos similares también requieren información a efectos de su propia rendición de cuentas y toma de decisiones específicas, y habitualmente tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros con cometido específico detallado y de otro tipo para proporcionar esa información. Sin embargo, pueden también utilizar la información proporcionada por los IFPG, así como información proporcionada por informes financieros con cometido específico como datos de entrada para la evaluación de si los recursos se utilizaron de forma eficiente y en la forma prevista y para la toma de decisiones sobre la asignación de recursos a entidades, programas o actividades gubernamentales concretos.

FC2.11 Los miembros individuales del legislativo u otro órgano de gobierno, si los miembros del gobierno o de la oposición, pueden habitualmente requerir revelar la información que necesitan para el cumplimiento de sus responsabilidades oficiales como se prescribe por el legislativo u órgano de gobierno. Sin embargo, pueden no tener autoridad para requerir la preparación de informes financieros que proporcionen la información que requieren para otros propósitos, o en otras circunstancias. Por consiguiente, son usuarios de los IFPG, si en su condición de representantes de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos en su electorado o circunscripción, o en su condición personal de ciudadanos y miembros de la comunidad.

Otros grupos de usuarios

FC2.12 En el desarrollo del Marco Conceptual, el IPSASB consideró un rango amplio de otros potenciales usuarios de los IFPG, incluyendo si los grupos de interés especial y sus representantes o los que negocian con las entidades del sector público sobre una base comercial o no comercial o sobre una base voluntaria o no voluntaria (tales como suministradores de recursos del sector público y privado) deben identificarse como grupos de usuarios separados. El IPSASB es de la opinión de que esa identificación de los destinatarios de servicios y sus representantes y suministradores de recursos y sus representantes como usuarios principales de los IFPG responderá

adecuadamente a las necesidades de información de subgrupos de destinatarios de servicios y suministradores de recursos.

FC2.13 La información proporcionada por los IFPG puede ser útil para compilar las cuentas nacionales, como datos de entrada de los modelos de información financiera estadística, para la evaluación del impacto de las políticas gubernamentales sobre la actividad económica y para otros propósitos de análisis económico. Sin embargo, los IFPG no se desarrollan específicamente para responder a las necesidades de los que requieren información para estos propósitos. De forma similar, aunque los que actúan como asesores de los destinatarios de servicios o de los suministradores de recursos (tales como grupos de defensa ciudadana, agencias de calificación crediticia de bonos, analistas de crédito y grupos de interés público) van a encontrar probablemente la información presentada en los IFPG útil para sus propósitos, los IFPG no se preparan de forma específica para responder a sus necesidades de información particulares.

Los objetivos de la información financiera

FC2.14 Muchos de quienes respondieron al proyecto de norma estuvieron de acuerdo en que la provisión de información útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones debe identificarse como los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público. Algunos de quienes respondieron recomendaban que solo se identificara la rendición de cuentas como el objetivo único o dominante de la información financiera de las entidades del sector público; otros proponían que debe identificarse la toma de decisiones como el único objetivo. Sin embargo, el IPSASB mantiene la opinión de que los usuarios de los IFPG de las entidades del sector público requerirán información tanto a efectos de rendición de cuentas como toma de decisiones.

FC2.15 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma recomendaron que el vínculo entre rendición de cuentas y toma de decisiones fuera más articulado de forma más clara y que debían identificarse las características del sector público que sustentaban las opiniones del IPSASB sobre los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público. El IPSASB ha respondido de forma positiva a estas propuestas. Se ha reestructurado el Marco Conceptual y añadido aclaraciones.

FC2.16 También se ha fortalecido la explicación de la rendición de cuentas y su relación con la toma de decisiones y los IFPG. En este contexto, el IPSASB reconoce que el concepto de rendición de cuentas reflejado en este Marco Conceptual es amplio. Incluye la provisión de información sobre la gestión de la entidad de los recursos que le han confiado, e información útil para los usuarios para evaluar la sostenibilidad de las actividades de la entidad y la continuidad de la provisión de servicios a largo plazo. El IPSASB es de la opinión de que este concepto amplio de rendición de cuentas en apropiado

porque los ciudadanos y otros miembros de la comunidad proporcionan recursos a los gobiernos y otras entidades del sector público de forma involuntaria y, en su mayoría, dependen de que los gobiernos y otras entidades del sector público presten los servicios necesarios a largo plazo. Sin embargo, el IPSASB también reconoce que es improbable que los IFPG proporcionarán toda la información que necesitan los destinatarios de servicios y suministradores de recursos a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

El alcance de la información financiera -estados financieros e información que mejora, complementa y amplía los estados financieros

FC2.17 Muchos de quienes respondieron al proyecto de norma apoyaron el alcance de la información financiera y su explicación tal como propuso el IPSASB, con algunos que identificaban cuestiones a aclarar y otros que destacaban que se necesitarían proyectos que traten cuestiones del alcance más amplio para proporcionar guías sobre la aplicación de las características cualitativas tales como verificabilidad y comparabilidad. Otros entre quienes respondieron no apoyaron que el alcance de la información fuera más amplio que el de los estados financieros, planteando su preocupación porque:

- el alcance amplio propuesto trataba temas que quedaban fuera de los Términos de referencia del IPSASB que estaban en vigor en ese momento; y
- las guías sobre temas que quedaban fuera de los estados financieros, tales como información prospectiva y no financiera, sean propiamente un tema de gobiernos individuales u organismos gubernamentales u otras autoridades.
- Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma también expresaron su preocupación porque el alcance estaba centrado demasiado claramente en los estados financieros, y que se incluyeran en el Marco Conceptual las guías adicionales sobre información no financiera e información sobre sostenibilidad.

FC2.18 El IPSASB mantiene su opinión de que es necesario que el Marco Conceptual refleje un alcance de la información financiera que es más global que el abarcado por los estados financieros. Esto se debe a que:

- el objetivo principal de los gobiernos y otras entidades del sector público es prestar servicios a los miembros de la Comond en lugar de generar beneficios;
- los ciudadanos y otros residentes que cumplen los requisitos dependen de los gobiernos y otras entidades del sector público para que les proporcionen un amplio rango de servicios sobre una base continuada a largo plazo. Las actividades de los gobiernos y otras entidades del

sector público y las decisiones tomadas por todos ellos en un periodo sobre el que se informa concreto pueden tener consecuencias significativas sobre las generaciones futuras de destinatarios de servicios y generaciones futuras de contribuyentes y otros suministradores de recursos involuntarios; y

- la mayoría de gobiernos y otras entidades del sector público operan dentro de los mandatos de gasto y restricciones financieras establecidas de a través del proceso presupuestario. La implementación del seguimiento de los presupuestos aprobados es el método principal por el que el legislativo ejerce la supervisión, y los ciudadanos y sus representantes electos hacen que los gobiernos cumplan con su obligación de rendir cuentas sobre su gestión financiera.

FC2.19 Por consiguiente, desempeño de las entidades del sector público para lograr sus objetivos financieros y de prestación de servicios pueden ser evaluados solo parcialmente mediante el examen de su situación financiera en la fecha de presentación, y su rendimiento financiero y flujos de efectivo durante el periodo sobre el que se informa. El IPSASB opina que, para responder a las necesidades de los usuarios de la información a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones, el Marco Conceptual debería permitir que los IFPG incorporaran la presentación de información que permita a los usuarios evaluar y situar mejor en contexto los estados financieros. Esta información puede comunicarse en informes separados que presenten información financiera y no financiera sobre el logro de los objetivos de prestación de servicios de la entidad durante el periodo sobre el que se informa; su cumplimiento con los presupuesto aprobados y legislación u otra normativa que regule la captación y uso de recursos; e información financiera y no financiera prospectiva sobre sus actividades de prestación de servicios futuras, objetivos y necesidades de recursos. En algunos casos, puede también presentarse información sobre estos temas en las notas a los estados financieros.

FC2.20 Para tomar decisiones sobre los requerimientos de información financiera o guías que amplíen la información presentada en los IFPG más allá de los estados financieros, el IPSASB considerará los beneficios de la información para los usuarios y los costos de reunir y presentar dicha información.

Limitación del alcance de la información financiera

FC2.21 Algunos de quienes respondieron que estaban de acuerdo en que el alcance de la información financiera debería ampliarse más allá de los estados financieros expresaron su preocupación porque el alcance tal como se proponía en el proyecto de norma fuera demasiado abierto o no adecuadamente explicado o justificado -en algunos casos proponiendo que el

alcance se limitase a la mejora de temas reconocidos en los estados financieros.

FC2.22 El IPSASB ha respondido a estas preocupaciones aclarando los vínculos entre el alcance de la información financiera y las necesidades de información de los usuarios, e incluyendo explicaciones adicionales de la relación entre las necesidades de información de los usuarios y la información que los IFPG pueden proporcionar para dar respuesta. Además, el IPSASB ha aclarado que el alcance de la información financiera con propósito general se limita a los estados financieros e información que mejora, complementa y amplía los estados financieros. Por consiguiente, lo que se incluya en el alcance más global de la información financiera se derivará de los estados financieros, y limitará a los temas que ayuden a los usuarios a comprender mejor y poner en contexto la información incluida en esos estados.

Contraprestaciones de recursos, requerimientos normativos y estatus de la auditoría

FC2.23 Muchos de quienes respondieron, tanto los que apoyaban como los que se oponían a las propuestas del proyecto de norma plantearon su preocupación porque el tratamiento de cuestiones de "alcance amplio" absorbieran demasiado los recursos del IPSASB y limitaran su capacidad para abordar cuestiones relacionadas con los estados financieros. Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma también:

- recomendaron que el Marco Conceptual clarificara que los requerimientos normativos se desarrollaran solo para temas de estados financieros, siendo las cuestiones de alcance amplio objeto de guías; y
- expresaron su preocupación sobre las implicaciones para la auditoría de la incorporación de información prospectiva e información no financiera en los IFPG.

FC2.24 Aunque el IPSASB puede desarrollar NICSP que incluyan requerimientos normativos, no es inevitable que eso sea así. Por ejemplo, las publicaciones del IPSASB también incluyen las GPR y otros documentos que pretenden ayudar al ámbito de información financiera a responder a cuestiones de información financiera concretas. Todos los documentos del IPSASB que incluyen requerimientos normativos o guías sobre la presentación de información en los IFPG, tanto como parte de los estados financieros o como mejoras a estos estados, estará sujeta al procedimiento a seguir completo. Por ello, al desarrollar guías normativas o de otro tipo sobre la presentación de información que amplia el alcance de la información financiera, el IPSASB necesitará responder a las preocupaciones de los miembros de la comunidad sobre el contenido técnico propuesto y exigibilidad de la guía.

FC2.25 El IPSASB reconoce la preocupación de quienes respondieron con respecto la utilización de recursos del IPSASB en cuestiones del "alcance amplio". Sin embargo, la información presentada en los estados financieros se

mantiene en el centro de la información financiera y, por ello, permanecerá el núcleo principal de las NICSP y GPR desarrolladas por el IPSASB. Por consiguiente, el programa de trabajo de desarrollo de las normas del IPSASB continuará para responder a las necesidades de los usuarios de una mejor información financiera de las transacciones y otros sucesos que se presenten en los estados financieros.

FC2.26 El IPSASB opina que no es papel del Marco Conceptual o de las NICSP y GPR que puedan desarrollarse de forma congruente con los conceptos reflejados en el Marco Conceptual, pretender el establecimiento del nivel de seguridad de la auditoría que debe proporcionarse a aspectos concretos de los IFPG. Las características cualitativas proporcionan alguna seguridad a los usuarios sobre la calidad de la información incluida en los IFPG. Sin embargo, la responsabilidad de la auditoría de los estados financieros y otros componentes de los IFPG se establecerá por temas tales como el marco de regulación en vigor en jurisdicciones concretas y el mandato de auditoría acordado o que se aplica a la entidad.

Enero de 2013

CAPÍTULO 3: CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS

ÍNDICE

	Página
Relevancia	51–52
Representación fiel	52–53
Comprensibilidad	54
Oportunidad	54
Comparabilidad	54–55
Verificabilidad	55–57
Restricciones sobre la información incluida en los informes financieros con propósito general	57–59
Materialidad o Importancia relativa	57
Costo-beneficio	57–58
Equilibrio entre las características cualitativas	58–59
Fundamentos de las conclusiones	60–68

Capítulo 3: Características cualitativas

3.1 Los IFPG presentan información financiera y no financiera sobre fenómenos económicos y de otro tipo. Las características cualitativas de la información incluida en los IFPG son los atributos que hacen esa información útil a los usuarios y apoya el logro de los objetivos de la información financiera. Los objetivos de la información financiera son proporcionar información útil a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.

3.2 Las características cualitativas de la información incluida en los IFPG de las entidades del sector público son relevancia, representación fiel, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad.

3.3 Las restricciones dominantes de la información incluida en los IFPG son materialidad o importancia relativa, costo-beneficio, y el logro de un equilibrio adecuado entre las características cualitativas.

3.4 Cada una de las características cualitativas es parte integral de las otras características y actúan en forma conjunta para proporcionar en los IFPG información útil para lograr los objetivos de la información financiera. Sin embargo, en la práctica, todas las características cualitativas pueden no lograrse por completo, y puede ser necesario un equilibrio o compensación entre algunas de ellas.

3.5 Las características cualitativas se aplican a toda la información financiera y no financiera presentadas en los IFPG incluyendo información prospectiva e histórica, e información explicativa. Sin embargo, la medida en que las características cualitativas puedan lograrse puede diferir dependiendo del grado de incertidumbre y evaluación u opinión subjetivas involucradas al reunir la información financiera y no financiera. La necesidad de guías adicionales para interpretar y aplicar las características cualitativas a la información que amplia el alcance de la información financiera más allá de los estados financieros se considerará en el desarrollo de las NICSP y GPR que traten esos temas.

Relevancia

3.6 La información financiera y no financiera es relevante si es capaz influir en el logro de los objetivos de la información financiera. La información financiera y no financiera es capaz de influir cuando tiene valor confirmatorio, valor predictivo o ambos. La información puede ser capaz de influir, y por ello ser relevante, incluso si algunos usuarios deciden no aprovecharla o son ya conocedores de ella.

3.7 La información financiera y no financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia expectativas pasadas (o presentes). Por ejemplo, la información será relevante a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones, si confirma expectativas sobre estos temas en la medida en que los gestores

hayan cumplido con sus responsabilidades sobre el eficiente y eficaz uso de recursos, el logro de objetivos de prestación de servicios especificados, y cumplimiento con los requerimientos presupuestarios, legislativos u otros que correspondan.

3.8 Los IFPG pueden presentar información sobre actividades, objetivos y costos de prestación de servicios futuros anticipados y el importe y fuentes de recursos que se pretende asignar a la prestación de servicios en el futuro. Esta información orientada al futuro tendrá valor predictivo y será relevante a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Información sobre los fenómenos económicos y de otro tipo que existan o hayan ocurrido ya puede también tener valor predictivo para ayudar formar expectativas sobre el futuro. Por ejemplo, información que confirma o refuta expectativas pasadas puede reforzar o cambiar expectativas sobre los resultados financieros y resultados de la prestación de servicios que puedan tener lugar en el futuro.

3.9 Los papeles confirmatorios y predictivos de la información están interrelacionados –por ejemplo, información sobre el nivel actual y estructura de los recursos y los derechos de una entidad a esos recursos ayuda a los usuarios a confirmar el resultado de las estrategias de gestión de los recursos durante el periodo, y para predecir la capacidad de una entidad para responder a circunstancias que cambian y las necesidades de prestación de servicios futuras anticipadas. La misma información ayuda a confirmar o corregir predicciones y expectativas pasadas de los usuarios sobre la capacidad de la entidad para responder a estos cambios. También ayuda a confirmar o corregir información financiera prospectiva incluida en IFPG anteriores.

Representación fiel

3.10 Para ser útil la información financiera debe ser una representación fiel de los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre error significativo. La información que representa fielmente un fenómeno económico o de otro tipo describe la esencia de la transacción, otro suceso, actividad o circunstancia subyacente –que no es necesariamente siempre la misma que la de su forma legal.

3.11 En la práctica, puede no ser posible conocer o confirmar si la información presentada en los IFPG está completa, neutral y libre de error significativo. Sin embargo, la información debe ser tan completa, neutral y libre de error como sea posible.

3.12 La omisión de alguna información puede causar la representación de un fenómeno económico o de otro tipo que sea falso o engañoso, y, por ello, no útil para los usuarios de los IFPG. Por ejemplo, una descripción completa de la partida “planta y equipo” en los IFPG incluirá una representación numérica del importe agregado de la planta y equipo junto con otra información

cuantitativa, descriptiva y explicativa necesaria para representar fielmente esa de clase de activos. En algunos casos, esto puede incluir revelar información sobre temas tales como las clases principales de planta y equipo, factores que han afectado su uso en el pasado o puede impactar en su uso en el futuro, y la base y proceso para determinar su representación numérica. De forma similar la información financiera y no financiera prospectiva e información sobre el logro de los objetivos y resultados de la prestación de servicios incluidos en los IFPG necesitará presentarse con las suposiciones clave que subyacen en esa información y cualquier explicación que sea necesaria para asegurar que su descripción sea completa y útil para los usuarios.

3.13 La neutralidad en la información financiera es la ausencia de sesgo. Eso significa que la selección y presentación de la información financiera y no financiera no se realiza con la intención de conseguir un resultado predeterminado concreto –por ejemplo, influir de una forma concreta en la evaluación de los usuarios del cumplimiento con la obligación de rendir cuentas de la entidad o de una decisión o un juicio que vaya a realizar o inducir una conducta concreta.

3.14 La información neutral representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. Sin embargo, requerir que la información incluida en los IFPG sea neutral no significa que no tenga propósito o que no influirá conductas. La relevancia es una característica cualitativa y, por definición, la información relevante es capaz de influir en las evaluaciones y decisiones de los usuarios.

3.15 Los fenómenos económicos y de otro tipo representados en los IFPG generalmente ocurren en condiciones de incertidumbre. La información incluida en los IFPG incluirá por ello, a menudo, estimaciones que incorporen juicios de la gerencia. Para representar fielmente un fenómeno económico o de otro tipo, una estimación debe basarse en datos de entrada apropiados, y cada dato de entrada debe reflejar la mejor información disponible. Deberá tenerse precaución al tratar con la incertidumbre. En algunos casos puede ser necesario revelar de forma explícita el grado de incertidumbre de la información financiera y no financiera para representar fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo.

3.16 Libre de riesgo significativo no quiere decir exactitud completa en todos los sentidos. Libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales o tengan importancia relativa de forma individual o colectiva en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha aplicado como se describe. En algunos casos, puede ser posible determinar la exactitud de alguna información incluida en los IFPG –por ejemplo, el importe de una transferencia de efectivo a otro nivel del gobierno, el volumen de servicios prestados o el precio pagado por la adquisición de planta o equipo. Sin embargo, en otros casos puede no serlo –por ejemplo, la exactitud de una

estimación del valor o costo de una partida o la eficacia de un programa de prestación de servicios puede no ser posible determinarse. En estos casos, la estimación estará libre de error significativo si el importe se describe con claridad como una estimación, se explica la naturaleza y limitaciones del proceso de estimación, y no se han identificado errores significativos en la selección y aplicación del proceso adecuado para desarrollar la estimación.

Comprensibilidad

3.17 La comprensibilidad es la cualidad de la información que permite a los usuarios comprender su significado. Los IFPG de las entidades del sector público deberían presentar información de forma que responda a las necesidades y base de conocimientos de los usuarios, y a la naturaleza de la información presentada. Por ejemplo, las explicaciones de la información financiera o no financiera y los comentarios sobre la prestación de servicios y otros logros durante el periodo sobre el que se informa y expectativas sobre periodos futuros debe redactarse en lenguaje llano, y presentarse de forma que sea fácilmente comprensible para los usuarios. La comprensibilidad se mejora cuando la información se clasifica, describe y presenta de forma clara y concisa. La comparabilidad también mejora la comprensibilidad.

3.18 Se supone que los usuarios de los IFPG tienen un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y el entorno en el que opera, son capaces y están preparados para leer los IFPG, y revisar y analizar la información presentada con diligencia razonable. Algunos fenómenos económicos y de otro tipo son particularmente complejos y difíciles de representar en los IFPG, y algunos usuarios pueden necesitar buscar el apoyo de un asesor para ayudarles a comprenderlos. Deben llevarse a cabo todos los esfuerzos para representar fenómenos económicos y de otro tipo incluidos en los IFPG de forma que sean comprensible para un amplio rango de usuarios. Sin embargo, la información no debe excluirse de los IFPG únicamente porque puede ser para algunos usuarios demasiado compleja o difícil de comprender sin apoyo.

Oportunidad

3.19 La oportunidad significa tener información disponible para los usuarios ante de que pierda su capacidad para ser útil a efectos de la rendición de cuentas y la toma de decisiones. Tener información relevante disponible antes puede mejorar su utilidad como datos de entrada para evaluar la rendición de cuentas y su capacidad para informar e influir las decisiones que necesiten tomarse. Una ausencia de oportunidad puede proporcionar información menos útil.

3.20 Algunos elementos de información pueden continuar siendo útiles mucho después del periodo sobre el que se informa o fecha de presentación. Por ejemplo, a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, los usuarios de los IFPG pueden necesitar evaluar tendencias en el rendimiento financiero y desempeño de la prestación de servicios de la entidad y su cumplimiento

con los presupuestos a lo largo de un número de periodos sobre los que se informa. Además, el resultado y efectos de algunos programas de prestación de servicios pueden no ser determinables hasta periodos futuros –por ejemplo, esto puede ocurrir con respecto a programas pensados para mejorar el bienestar económico de los miembros de la comunidad, reducir la incidencia de una enfermedad concreta o incrementar los niveles de alfabetización de ciertos grupos de edad.

Comparabilidad

3.21 La comparabilidad es la cualidad de la información que permite a los usuarios identificar similitudes y diferencias entre dos conjuntos de fenómenos. La comparabilidad no es una cualidad de un elemento individual de información, sino más bien una cualidad de la relación entre dos o más partidas de información.

3.22 La comparabilidad difiere de la congruencia. La congruencia hace referencia al uso de los mismos principios o políticas contables y base de preparación, de periodo a periodo dentro de una entidad o en un único periodo entre más de una entidad. La comparabilidad es la meta y la congruencia ayuda a lograr esa meta. En algunos casos, los principios o políticas contables adoptados por una entidad pueden revisarse para representar mejor una transacción o suceso concreto en los IFPG. En estos casos, puede ser necesario incluir información a revelar o explicaciones adicionales para satisfacer las características de la comparabilidad.

3.23 La comparabilidad difiere también de la uniformidad. Para que la información sea comparable, cosas similares deben verse parecidas y cosas distintas deben verse diferentes. El énfasis excesivo de la uniformidad puede reducir la comparabilidad haciendo que cosas diferentes se vean similares. La comparabilidad de la información de los IFPG no se mejora haciendo que las cosas diferentes se vean parecidas, ni con que las cosas similares se vean distintas.

3.24 La información sobre la situación financiera, rendimiento financiero, flujos de efectivo, cumplimiento con los presupuestos aprobados y legislación relevante u otra normativa que regula la captación y uso de recursos, logros en la prestación de servicios de la entidad y sus planes futuros es necesaria a efectos de rendición de cuentas y útil como datos de entrada a efectos de toma de decisiones. La utilidad de esta información se mejora si puede compararse con, por ejemplo:

- información financiera y no financiera prospectiva anteriormente presentada para ese periodo sobre el que se informa o fecha de presentación;
- información similar sobre la misma entidad para algún otro periodo o algún otro momento en el tiempo; y

- información similar sobre otras entidades (por ejemplo, entidades del sector público que proporcionan servicios similares en diferentes jurisdicciones) para el mismo periodo sobre el que se informa.

3.25 La aplicación congruente de los principios contables, políticas y base de preparación de información financiera y no financiera prospectiva y resultados reales mejorará la utilidad de cualquier comparación de resultados reales y proyectados. La comparabilidad con otras entidades puede ser menos significativa para explicar la percepción u opinión de la gerencia de los factores que subyacen en el rendimiento presente de la entidad.

Verificabilidad

3.26 La verificabilidad es la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información de los IFPG representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. La soportabilidad es algunas veces utilizada para describir esta cualidad cuando se aplica con respecto a la información explicativa y a la información cuantitativa financiera y no financiera prospectiva revelada en los IFPG –esto es, la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información cuantitativa financiera y no financiera prospectiva o explicativa representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. Si se le hace referencia como verificabilidad o soportabilidad, la característica implica que observadores independientes y conocimientos diferentes podrían alcanzar un acuerdo general, aunque no necesariamente acuerdo completo, que:

- la información representa los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar sin error o sesgo significativo; o
- se ha aplicado un método de reconocimiento, medición o representación apropiados sin error o sesgo significativo.

3.27 La información no necesita ser una estimación única para ser verificable. También puede verificarse un rango de posibles importes y las probabilidades relacionadas.

3.28 La verificación puede ser directa o indirecta. Con la verificación directa, un importe u otra representación es en sí misma verificable, tal como través de (a) contar efectivo, (b) observar títulos cotizables y sus precios cotizados, o (c) confirmar que los factores identificados como influyentes en el rendimiento de la prestación de servicios pasados estaban presentes y operaron con el efecto identificado. Con la verificación indirecta, el importe u otra representación se verifica comprobando los datos de entrada y recalculando los resultados utilizando la misma convención contable o metodología. Un ejemplo es verificar el importe del inventario comprobando los datos de entrada (cantidades y costos) y recalculando el inventario final

utilizando la misma suposición de flujo del costo (por ejemplo, el costo promedio o el método primera entrada, primera salida).

3.29 La cualidad de verificabilidad (o soportabilidad si se usa este término para describir esta característica) no es absoluta -alguna información puede ser más o menos susceptible de verificación que otra. Sin embargo, cuanto más verificable es la información incluida en los IFPG, más asegurará a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que pretende representar.

3.30 Los IFPG de las entidades del sector público pueden incluir información financiera y de otro tipo cuantitativa y explicaciones sobre (a) influencias clave sobre el rendimiento de la entidad durante el periodo, (b) los efectos futuros anticipados o resultados de los programas de prestación de servicios realizados durante el periodo sobre el que se informa, e (c) información financiera y no financiera prospectiva. Puede no ser posible verificar la exactitud de todas las representaciones cuantitativas y explicaciones de esta información hasta un periodo futuro, si lo fuera posible.

3.31 Para ayudar a asegurar a los usuarios que la información cuantitativa financiera y no financiera prospectiva y explicaciones incluidas en los IFPG representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que pretenden representar, deben ser transparentes las suposiciones que subyacen en la información revelada, las metodologías adoptadas para reunir esa información, y los factores y circunstancias que apoyan las opiniones expresadas o reveladas. Esto permitirá a los usuarios formar juicios sobre la adecuación de esas suposiciones y el método de reunir, medir y representar e interpretar la información.

Restricciones sobre la información incluida en los informes financieros con propósito general

Materialidad o Importancia relativa

3.32 La información es material o con importancia relativa si su omisión o inexactitud podría influir en el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas de la entidad, o en las decisiones que los usuarios realizan sobre la base de los IFPG de la entidad preparados para ese periodo sobre el que se informa. La materialidad o importancia relativa depende de la naturaleza e importe del elemento juzgado en las circunstancias concretas de cada entidad. Los IFPG pueden abarcar información cuantitativa y cualitativa sobre los logros de prestación de servicios durante el periodo sobre el que se informa, y las expectativas sobre la prestación de servicios y resultados financieros en el futuro. Por consiguiente, no es posible especificar un umbral cuantitativo uniforme a partir del cual un tipo concreto de información pasa a ser significativo.

3.33 Las evaluaciones de materialidad o importancia relativa se realizarán en el contexto del entorno legislativo, institucional y operativo dentro del cual opera la entidad y, con respecto a la información financiera y no financiera prospectiva, el conocimiento y expectativas de los preparadores sobre el futuro. La información a revelar sobre el cumplimiento o no con la legislación, regulación u otra normativa puede ser significativa por su naturaleza –independientemente de la magnitud de cualesquiera importes involucrados. Para determinar si un elemento es material o con importancia relativa en estas circunstancias, se considerarán temas tales como la naturaleza, legalidad, sensibilidad y consecuencias de transacciones y sucesos pasados o anticipados, las partes involucradas en cualquiera de estas transacciones y las circunstancias que les han hecho surgir.

3.34 La materialidad o importancia relativa se clasifica, en este Marco Conceptual, como una restricción sobre la información incluida en los IFPG. Para desarrollar las NICSP y GPR, el IPSASB considerará la materialidad o importancia relativa de las consecuencias de la aplicación de una política contable particular, base de preparación o información a revelar de una partida concreta o tipo de información. Sujetas a los requerimientos de cualquier NICSP, las entidades que preparan los IFPG considerarán también la materialidad o importancia relativa de, por ejemplo, la aplicación de una política contable concreta y la información a revelar separada de elementos particulares de información.

Costo-beneficio

3.35 La información financiera impone costos. Los beneficios de la información financiera deberían justificar esos costos. La evaluación de si los beneficios de proporcionar información justifican los costos relacionados es, a menudo, un tema de juicio profesional, porque con frecuencia no es posible identificar o cuantificar todos los costos y todos los beneficios de la información incluida en los IFPG.

3.36 Los costos de proporcionar información incluyen los costos de reunir y procesar la información, los costos de verificarla o de presentar las suposiciones y metodologías que la soportan, y los costos de difundirla. Los usuarios incurren en los costos de análisis e interpretación. La omisión de información útil también impone costos, incluyendo los costos en que incurren los usuarios para obtener la información necesitada de otras fuentes y los costos que proceden de la toma de decisiones utilizando información incompleta proporcionada por los IFPG.

3.37 Los preparadores gastan la mayoría del esfuerzo para proporcionar información en los IFPG. Sin embargo, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos soportan en última instancia el costo de esos esfuerzos –porque los recursos se redirigen de las actividades de prestación de servicios a la preparación de información para su incorporación a los IFPG.

3.38 Los usuarios cosechan la mayoría de los beneficios de la información proporcionada por los IFPG. Sin embargo, la información preparada por los IFPG puede ser también utilizada de forma interna por la gerencia y da lugar a una mejor toma de decisiones por parte de ésta. La información a revelar en los IFPG es congruente con los conceptos identificados en el Marco Conceptual y en las NICSP y GPR derivadas de ellos, y mejorará y reforzará las percepciones de transparencia de la información financiera de los gobiernos y otras entidades del sector público y contribuirá a la más exacta fijación del precio de la deuda del sector público. Por ello, las entidades del sector público pueden también beneficiarse en diversas formas de la información proporcionada por los IFPG.

3.39 La aplicación de la restricción del costo-beneficio, involucra la evaluación de si los beneficios de presentar información probablemente justifican los costos incurridos para suministrar y utilizar esa información. Al realizar esta evaluación, es necesario considerar si una o más características cualitativas pueden sacrificarse en algún grado para reducir costos.

3.40 Para desarrollar las NICSP, el IPSASB considera la información de preparadores, usuarios, académicos y otros, sobre la naturaleza y cantidad esperadas de los beneficios y costos de los requerimientos propuestos. La información a revelar y otros requerimientos que dan lugar a la presentación de información útil para los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones y el cumplimiento con las características cualitativas se prescriben por las NICSP cuando los beneficios del cumplimiento con esa información a revelar y otros requerimientos han sido evaluados por el IPSASB para justificar sus costos.

Equilibrio entre las características cualitativas

3.41 Las características cualitativas trabajan juntas para contribuir a la utilidad de la información. Por ejemplo, ni una descripción que representa fielmente un fenómeno irrelevante, ni una que no representa fielmente un fenómeno relevante, da lugar a información útil. De forma similar, para ser relevante, la información debe ser oportuna y comprensible.

3.42 En algunos casos, puede ser necesario un equilibrio o compensación entre características cualitativas para lograr los objetivos de la información financiera. La importancia relativa de las características cualitativas en cada situación es un tema de juicio profesional. El objetivo es lograr un equilibrio apropiado entre las características para cumplir los objetivos de la información financiera.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte del Marco Conceptual.

Características cualitativas de la información incluida en los informes financieros con propósito general

FC3.1 Para desarrollar las NICSP, el IPSASB recibe datos de entrada de los miembros de la comunidad sobre la información que mejor satisface los objetivos de la información financiera y que debe incluirse en los IFPG, y realiza juicios sobre ésta. Para realizar esos juicios, el IPSASB considera la medida en que puede lograrse cada una de las características cualitativas. La información a revelar y otros requerimientos se incluyen en las NICSP solo cuando la información procedente de su aplicación se considera que satisface las características cualitativas y la restricción costo-beneficio identificada en el Marco Conceptual.

FC3.2 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su preocupación sobre la aplicación de las características cualitativas a todos los temas que pueden presentarse en los IFPG, en particular los temas que pueden presentarse en informes fuera de los estados financieros. El IPSASB comprende esta preocupación. El IPSASB reconoce que las NICSP y las GPR que tratan sobre la presentación en los IFPG de información fuera de los estados financieros pueden necesitar incluir guías adicionales sobre la aplicación de las características cualitativas a los temas tratados.

FC3.3 Las NICSP y GPR emitidas por el IPSASB no tratarán toda la información financiera y no financiera que puede incluirse en los IFPG. En ausencia de una NICSP o GPR que trate fenómenos económicos o de otro tipo concretos, los preparadores que recopilen los IFPG realizarán las evaluaciones de si un elemento de información satisface las características cualitativas y restricciones identificadas en el Marco Conceptual, y por ello, cumple los requisitos para su incorporación a los IFPG. Las evaluaciones se realizarán en el contexto del logro de los objetivos de la información financiera, que a su vez han sido desarrollados para responder a las necesidades de información de los usuarios.

FC3.4 Tener implantados sistemas y procesos contables que estén diseñados adecuadamente y operados efectivamente permitirá a la gerencia reunir y procesar la evidencia para respaldar la información financiera. La calidad de estos sistemas y procesos es un factor clave para asegurar la calidad de la información financiera que la entidad incluye en los IFPG.

Otras características cualitativas consideradas

FC3.5 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron la opinión de que deben identificarse características cualitativas adicionales. Las características cualitativas incluían “sinceridad”, “imagen fiel”, “credibilidad”, “transparencia” y “regularidad”.

FC3.6 El IPSASB destacó que “sinceridad” en la forma en que usa en la información financiera tiene un significado similar a “imagen fiel”. El IPSASB es de la opinión de que “sinceridad”, “imagen fiel”, “credibilidad” y “transparencia” son expresiones importantes de las cualidades generales que la información financiera tiene que lograr o aspirar a lograr. Sin embargo, no existen características cualitativas únicas como tales –más bien, el logro de estas cualidades es el producto de la aplicación del conjunto completo de características cualitativas identificadas en el Marco Conceptual, y las NICSP que tratan cuestiones especificas de la información. Por consiguiente, aunque son características importantes de los IFPG, no están identificadas como características cualitativas individuales separadas en sí mismas. El IPSASB es también de la opinión de que el concepto de “regularidad” como destacan algunos de quienes respondieron está relacionado con el concepto de "cumplimiento" tal como se usa en el Marco Conceptual -por ello, regularidad no se identifica como una característica cualitativa adicional.

Relevancia

FC3.7 El Marco Conceptual explica que la información financiera y no financiera es relevante si es capaz de influir en el logro de los objetivos de la información financiera. Como parte de su procedimiento a seguir el IPSASB busca datos de entrada sobre si los requerimientos de una NICSP o cualquier GPR propuestas son relevantes para el logro de los objetivos de la información financiera –esto es, es relevante para el cumplimiento de la obligación de la entidad de rendir cuentas y para las decisiones que pueden realizar los usuarios.

Representación fiel

FC3.8 El Marco Conceptual explica que la información para ser útil debe ser una representación fiel de los fenómenos económicos o de otro tipo que se propone representar. Un fenómeno económico o de otro tipo único puede ser representado fielmente de muchas formas. Por ejemplo, el logro de objetivos de prestación de servicios concretos puede describirse (a) de forma cualitativa a través de una explicación de los resultados inmediatos y a más largo plazo anticipados y los efectos del programa de prestación del servicio, (b) de forma cuantitativa como una medida del volumen y costo de los servicios prestados por el programa de prestación del servicio, o (c) por una combinación de información cuantitativa y cualitativa. De forma adicional, una descripción única de los IFPG puede representar varios fenómenos económicos. Por

ejemplo, la presentación de la partida “planta y equipo” en un estado financiero puede representar un agregado de todas las plantas y equipo de una entidad, incluyendo las partidas que tienen diferentes funciones, que están sujetas a riesgos y oportunidades distintos y que se llevan como importes basados en estimaciones que pueden ser más o menos complejas y fiables.

FC3.9 La integridad y neutralidad de las estimaciones (y datos de entrada de esas estimaciones) y la libertad de error significativo son deseables, y algún nivel mínimo de exactitud es necesario para que una estimación represente fielmente un fenómeno económico o de otro tipo. Sin embargo, la representación fiel no implica la integridad absoluta o neutralidad en la estimación, ni la libertad total de error en el resultado. Para la representación de un fenómeno económico o de otro tipo que implique un grado de integridad, neutralidad, o libertad de error que le sea impracticable lograr, disminuiría la medida en que la información representa fielmente el hecho económico o de otro tipo que se propone representar.

Representación fiel o fiabilidad

FC3.10 Al tiempo de emitir el proyecto de norma, el Apéndice A de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros* identificó “fiabilidad” como una característica cualitativa. Describe la información fiable como la que la hace “libre de error significativo y sesgo, y de la que pueden depender los usuarios para representar fielmente lo que pretende representar o podría esperarse razonablemente que represente." La representación fiel, esencia sobre la forma, neutralidad, prudencia e integridad fueron identificadas como componentes de la fiabilidad. El Marco Conceptual utiliza el término "representación fiel" en lugar de "fiabilidad" para describir lo que es sustancialmente el mismo concepto. Además, no identifica explícitamente la esencia sobre la forma y prudencia como componentes de la representación fiel.

FC3.11 Muchos de quienes respondieron al proyecto de norma apoyaron el uso de representación fiel y su explicación en dicho proyecto de norma, explicando en algunos casos que la representación fiel es una expresión mejor de la naturaleza del concepto que se pretende representar. Algunos de quienes respondieron no apoyaron la sustitución de fiabilidad por el término representación fiel, expresando su preocupación de que incluir esa representación fiel implica la adopción de la contabilidad del valor razonable o del valor de mercado, y fiabilidad y representación fiel no son términos intercambiables.

FC3.12 El uso del término representación fiel, o fiabilidad para ese tema, para describir esta característica cualitativa en el Marco Conceptual no determinará la base de medición a adoptar en los IFPG, costo histórico, valor de mercado, valor razonable u otra base de medición. El IPSASB no pretende que el uso de la representación fiel se interprete tal cual. La base de medición o bases de

medición que pueden adoptarse para los elementos de los estados financieros se consideran en un Capítulo separado del Marco Conceptual. Las características cualitativas operarán entonces para asegurar que los estados financieros representan fielmente la base o bases de medición reflejadas en los IFPG.

FC3.13 El IPSASB comprende la preocupación de algunos entre quienes respondieron de que el uso de un término diferente puede interpretarse como que refleja cualidades distintas, e incluso menores, de las transmitidas por el término fiabilidad. Sin embargo, el IPSASB opina que la explicación en el Marco Conceptual de que "La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre error significativo", y que la elaboración de estas características clave protegerán contra la pérdida de cualquiera de las cualidades que se reflejaban anteriormente en el uso del término fiabilidad.

FC3.14 Además, se ha aconsejado al IPSASB que el término fiabilidad es en sí mismo abierto a interpretaciones diferentes y juicios subjetivos, con consecuencias para la calidad de la información incluida en los IFPG. El IPSASB es de la opinión de que el uso del término representación fiel superará los problemas de interpretación y aplicación de la fiabilidad que se han experimentado en algunas jurisdicciones sin una disminución de las cualidades pretendidas por el término, y es más fácilmente traducible, y comprensible, en un amplio rango de idiomas.

Esencia sobre la forma y prudencia

FC3.15 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su preocupación de que la esencia sobre la forma y prudencia no se identificaran como características cualitativas o que su importancia no se explique o reconozca suficientemente. Algunos también destacaron que prudencia no necesita ser incompatible con el logro de la neutralidad y la representación fiel.

FC3.16 El Marco Conceptual explica que "La información que representa fielmente un fenómeno económico o de otro tipo describe la esencia de la transacción, otro suceso, actividad o circunstancia subyacente –que no es necesariamente siempre la misma que la de su forma legal". Por ello, la esencia sobre la forma permanece con una cualidad clave que debe poseer la información incluida en los IFPG. No se identifica como una característica cualitativa adicional o separada porque ya está implícita en el concepto de representación fiel.

FC3.17 El IPSASB opina que el concepto de prudencia está reflejado también en la explicación de neutralidad como un componente de la representación fiel, y el reconocimiento de la necesidad actuar con precaución al tratar con la incertidumbre. Por ello, al igual que la esencia sobre la forma, prudencia no

se identifica como una característica cualitativa separada porque su objeto e influencia en la identificación de la información a incluir en los IFPG ya se encuentra implícita en el concepto de representación fiel.

Comprensibilidad

FC3.18 Aunque la presentación de la información de forma clara y concisa ayuda a los usuarios a entenderla, la comprensión o entendimiento real de la información depende en gran medida de los usuarios de los IFPG.

FC3.19 Algunos fenómenos económicos y de otro tipo son particularmente complejos y difíciles de representar en los IFPG. Sin embargo, el IPSASB opina que la información que es, por ejemplo, relevante, no debe excluirse de los IFPG una representación fiel de lo que se propone representar, de forma oportuna y verificable, solo porque pueda ser demasiado compleja o difícil de comprender sin ayuda para algunos usuarios. El reconocimiento de que puede ser necesario para algunos usuarios buscar ayuda para comprender la información presentada en los IFPG no quiere decir que la información incluida en éstos no necesite ser comprensible o que no deban tomarse todos los esfuerzos para presentar la información en los IFPG de forma que sea comprensible para un rango amplio de usuarios. Sin embargo, eso refleja que, en la práctica, la naturaleza de la información incluida en los IFPG es tal que todas las características cualitativas pueden no ser totalmente alcanzables en todo momento para todos los usuarios.

Oportunidad

FC3.20 El IPSASB reconoce el potencial de la información oportuna de incrementar la utilidad de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, y que el retraso indebido en la provisión de información puede reducir su utilidad para estos propósitos. Por consiguiente, la oportunidad se identifica como una característica cualitativa en el Marco Conceptual.

Comparabilidad

FC3.21 Algún grado de comparabilidad puede conseguirse maximizando las características cualitativas de la relevancia y representación fiel. Por ejemplo, la representación fiel de un fenómeno económico o de otro tipo por una entidad del sector público es probable que sea comparable con una representación fiel de un fenómeno económico o de otro tipo relevante por otra entidad del sector público. Sin embargo, un mismo fenómeno económico o de otro tipo puede, a menudo, ser representado fielmente de formas diversas, y permitir métodos de contabilización alternativos para el mismo fenómeno disminuye la comparabilidad y, por ello, puede ser no deseable.

FC3.22 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su preocupación porque la explicación de la relación entre comparabilidad y congruencia puede interpretarse como que presenta un obstáculo al desarrollo

continuado de la información financiera. Esto es porque las mejoras en la información financiera a menudo involucran una revisión o cambio de los principios contables, políticas o base de preparación presentes adoptados por la entidad.

FC3.23 La aplicación congruente de los mismos principios contables, políticas, y base de preparación de un periodo al siguiente ayudará a los usuarios a evaluar la situación financiera, rendimiento financiero y logros de prestación de servicios de la entidad comparados con periodos anteriores. Sin embargo, en los casos en que los principios contables, o políticas que tratan transacciones concretas u otro tipo de sucesos no se prescriban por las NICSP, el logro de la característica cualitativa de la comparabilidad no debe interpretarse como que prohíbe a la entidad cambiar sus principios o políticas contables para representar mejor esas transacciones y sucesos. En estos casos, la incorporación en los IFPG de información a revelar adicional o explicación del impacto de cambios en políticas puede aún satisfacer las características de la comparabilidad.

Verificabilidad

FC3.24 La verificabilidad es la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información de los IFPG representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. Aunque estrechamente vinculada a la representación fiel, la verificabilidad se identifica como una característica cualitativa separada porque la información puede representar fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo aún cuando puede no ser verificada con absoluta certeza. Además, la verificabilidad puede operar de formas distintas con la representación fiel y otras características cualitativas para contribuir a la utilidad de la información presentada en los IFPG -por ejemplo, puede ser necesario tener un equilibrio apropiado entre el grado de verificabilidad que un elemento de la información puede poseer y otras características cualitativas para asegurar que se presenta en un lapso de tiempo adecuado y es relevante.

FC3.25 Para desarrollar las características cualitativas identificadas en el Marco Conceptual, el IPSASB consideró si “soportabilidad” debe identificase como una característica separada para su aplicación a la información presentada en los IFPG fuera de los estados financieros. El IPSASB opina que la identificación tanto de la verificabilidad como de la soportabilidad como características cualitativas separadas con, esencialmente, las mismas características puede ser confuso para los preparadores y usuarios de los IFPG y otros. Sin embargo, el Marco Conceptual reconoce que la soportabilidad es algunas veces utilizada para referirse a la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información explicativa e información financiera y no financiera prospectiva incluida en los IFPG representa

fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar.

FC3.26 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su preocupación sobre la aplicación de la verificabilidad a un rango amplio de temas que puedan presentarse en los IFPG fuera de los estados financieros, información explicativa en particular sobre los logros de prestación de servicios durante el periodo sobre el que se informa y la información financiera y no financiera prospectiva cuantitativa y cualitativa. El IPSASB opina que el Marco Conceptual proporciona guías adecuadas sobre la aplicación de la verificabilidad con respecto a estos temas –por ejemplo, explica que la verificabilidad no es algo absoluto y puede no ser posible verificar la exactitud de todas las representaciones cuantitativas y explicaciones hasta un periodo futuro. El Marco Conceptual también reconoce que la información a revelar de las suposiciones subyacentes y metodologías adoptadas para reunir la información financiera y no financiera prospectiva y explicativa es fundamental para el logro de la representación fiel.

Clasificación de las características cualitativas y orden de su aplicación

FC3.27 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron la opinión de que el Marco Conceptual debe identificar:

- la relevancia y la representación fiel como características cualitativas fundamentales, y explicar el orden de su aplicación; y
- la comparabilidad, verificabilidad, oportunidad, y comprensibilidad como que mejoran de las características cualitativas.

Destacaron que esto proporcionaría guías útiles sobre la secuencia de aplicación de las características cualitativas y reflejaría el enfoque adoptado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

FC3.28 Para desarrollar las características cualitativas, el IPSASB consideró si algunas características deben identificarse como fundamentales y otras como que las mejoran. El IPSASB también consideró si el orden de aplicación de las características debe identificarse o explicarse. El IPSASB opina que no debe adoptarse este enfoque porque, por ejemplo:

- Los temas identificados como “fundamentales” pueden percibirse que son más importantes que los identificados como “que mejoran” incluso si esta distinción no se pretende en el caso de las características cualitativas. Como resultado, puede haber consecuencias no previstas por identificar algunas características cualitativas como fundamentales y otras como que mejoran;
- todas las características cualitativas son importantes y trabajan juntas para contribuir a la utilidad de la información. La importancia relativa

de una característica cualitativa concreta en circunstancias diferentes es un tema de juicio profesional. Así, no es apropiado identificar ciertas características cualitativas como que siempre son fundamentales y otras como que tienen solo un papel de apoyo o mejora o especificar la secuencia de su aplicación, no importa qué información se esté considerando incluir en los IFPG, e independientemente de las circunstancias de la entidad y su entorno. Además, es cuestionable si la información que no es comprensible o se proporciona un tiempo después del evento que ya no sea útil a los usuarios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, pueda considerarse como información relevante –por ello, estas características son en sí mismas fundamentales para el logro de los objetivos de la información financiera; y

- los IFPG de las entidades del sector público pueden abarcar información histórica y prospectiva sobre el rendimiento financiero y el logro de los objetivos de prestación de servicios a lo largo de un número de periodos sobre los que se informa. Esto proporciona los datos de entrada necesarios para la evaluación de las tendencias de las actividades de prestación de servicios y recursos comprometidos relacionados –para estas tendencias, información sobre una base comparable puede ser tan importante como, la representación fiel de la información y no puede separarse de ésta.

Restricciones sobre la información incluida en los informes financieros con propósito general

Materialidad o Importancia relativa

FC3.29 En el momento de la emisión del proyecto de norma, el Apéndice A de la NICSP 1 describía la materialidad o importancia relativa con características similares a las descritas en el Marco Conceptual, pero identificaba la materialidad o importancia relativa como un factor a considerar al determinar solo la relevancia de la información. Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma destacaron que la materialidad o importancia relativa puede identificarse como un aspecto de la relevancia.

FC3.30 el IPSASB ha considerado si la materialidad o importancia relativa debe identificarse como un aspecto específico de una entidad de la relevancia en lugar de una restricción de la información incluida en los IFPG. Como se explica en el Marco Conceptual, y sujeto a los requerimientos de una NICSP, la materialidad o importancia relativa se considerará por los preparadores para determinar si, por ejemplo, debe adoptarse una política contable concreta o debe revelarse un elemento de la información de forma separada en los estados financieros de la entidad.

FC3.31 Sin embargo, el IPSASB opina que la materialidad o importancia relativa tiene un papel más dominante que se reflejaría en su clasificación solo como un aspecto específico de la relevancia de una entidad. Por ejemplo, la materialidad o importancia relativa se relaciona con un número de características cualitativas de la información incluida en los IFPG y puede impactar en éstas. Por ello, debe considerarse la materialidad o importancia relativa de un elemento al determinar si la omisión o presentación errónea de un elemento de la información debilitaría no solo la relevancia, sino también la representación fiel, comprensibilidad o verificabilidad de la información financiera y no financiera presentada en los IFPG. El IPSASB también opina que si los efectos de la aplicación de una política contable concreta o base de preparación o el contenido informativo de la información a revelar separada de ciertos elementos de la información son probablemente significativos deben considerarse al establecer NICSP y GPR. Por consiguiente, el IPSASB opina que la materialidad o importancia relativa se refleja mejor como una restricción amplia de la información a incluir en los IFPG.

FC3.32 El IPSASB consideró si el Marco Conceptual debería reflejar que la legislación, regulación u otra normativa puede imponer requerimientos de información financiera a las entidades del sector público además de los impuestos por las NICSP. El IPSASB opina que, en tanto que sea una característica del entorno en que operan muchas entidades del sector público (y muchas del sector privado), el impacto que la legislación u otra normativa puede tener sobre la información incluida en los IFPG no es en sí mismo un concepto de información financiera. Por consiguiente, no se ha identificado como tal en el Marco Conceptual. Los preparadores necesitarán, naturalmente, considerar estos requerimientos al preparar los IFPG. En particular, la legislación puede prescribir que elementos particulares de información se revelen en los IFPG aún cuando no se juzgue que satisfagan un umbral de materialidad o importancia relativa (o restricción costo-beneficio) como se identifica en el Marco Conceptual. De forma similar, la información a revelar de algunos temas puede prohibirse por legislación, porque, por ejemplo, se relacione con temas de seguridad nacional, a pesar de que sean significativos y cumplirían en otro caso la restricción costo-beneficio.

Costo-beneficio

FC3.33 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su preocupación porque el texto del Marco Conceptual propuesto no especifica que las entidades no pueden decidir dejar de aplicar las NICSP sobre la base de sus evaluaciones propias de los costos y beneficios de requerimientos particulares de una NICSP. El IPSASB opina que esta especificación no es necesaria. Esto es así porque, como destaca el párrafo 1.2 del Marco Conceptual, en las NICSP se especifican los requerimientos normativos relacionados con el reconocimiento, medición y presentación de los IFPG.

Los IFPG se desarrollan para proporcionar información útil a los usuarios y las NICSP prescriben requerimientos solo cuando los beneficios para los usuarios del cumplimiento con dichos requerimientos se han evaluado por el IPSASB para justificar sus costos. Sin embargo, los preparadores pueden considerar los costos y beneficios, por ejemplo, para determinar si incluir o no en los IFPG información a revelar adicional a la requerida por las NICSP.

FC3.34 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma también expresaron su preocupación porque el Marco Conceptual propuesto no reconoce que las compensaciones costo-beneficio pueden diferir para entidades del sector público distintas. Son de la opinión de que el reconocimiento de esto puede proporcionar un principio útil a aplicar al considerar cuestiones de información diferencial. El IPSASB ha considerado estos temas y determinado que el Marco Conceptual no tratará cuestiones relacionadas con la información diferencial, incluyendo si los costos y beneficios de requerimientos particulares pueden diferir para entidades distintas.

FC3.35 En el proceso de desarrollo de una NICSP o GPR, el IPSASB considera y busca datos de entrada sobre los costos y beneficios probables de proporcionar información en los IFPG de las entidades del sector público. Sin embargo, en algunos casos, puede no ser posible para el IPSASB identificar o cuantificar todos los beneficios que surgirán probablemente, por ejemplo, de la incorporación de información a revelar concreta, incluyendo la que pueda requerirse porque es de interés público, u otro requerimiento de una NICSP. En otros casos, el IPSASB puede opinar que los beneficios de un requerimiento particular pueden ser marginales para los usuarios de los IFPG de algunas entidades del sector público. Al aplicar la prueba del costo-beneficio para determinar si deben incluirse en una NICSP requerimientos particulares en estas circunstancias, las deliberaciones del IPSASB pueden también contemplar la consideración de si es probable que la imposición de estos requerimientos a las entidades del sector público involucre un costo y esfuerzo indebido para las entidades que apliquen los requerimientos.

Enero de 2013

CAPÍTULO 4: ENTIDAD QUE INFORMA

ÍNDICE

	Página
Características clave de una entidad que informa	70–71
Fundamentos de las conclusiones	72–74

Capítulo 4: Entidad que informa

4.1 Una entidad que informa del sector público es un gobierno u otra organización, programa o área identificable de actividad del sector público (de aquí en adelante se le hará referencia como entidad o entidad del sector público) que prepara IFPG.

4.2 Una entidad que informa del sector público puede comprender dos o más entidades separadas que presentan IFPG como si fueran una sola entidad –a esta entidad que informa se hace referencia como una entidad que informa del grupo.

Características clave de una entidad que informa

4.3 Las características clave de una entidad que informa del sector público son:

- es una entidad que capta recursos de los miembros de la comunidad o en su nombre, o usa los recursos para llevar a cabo actividades en beneficio de esos miembros de la comunidad, o en su nombre; y
- existen destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependen de los IFPG de la entidad para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones.

4.4 Un gobierno puede establecer u operar a través de unidades administrativas tales como ministerios o departamentos. También puede operar a través fideicomisos, organismos públicos, corporaciones gubernamentales y otras entidades con una identidad legal separada o autonomía operativa para llevar a cabo o apoyar de otra forma la prestación de servicios a los miembros de la comunidad. Otras organizaciones del sector público, incluyendo organizaciones del sector público internacionales y organismos municipales, pueden llevar a cabo también ciertas actividades a través de entidades con una identidad legal separada o autonomía operativa y pueden beneficiarse de una carga o pérdida financiera, o estar expuestas a ésta, como resultado de dichas actividades.

4.5 Los IFPG se preparan para presentar información útil a los usuarios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Los destinatarios de servicios y suministradores de recursos son los usuarios principales de los IFPG. Por consiguiente, una característica clave de una entidad que informa, incluyendo un entidad que informa del grupo es la existencia de destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependen de los IFPG de esa entidad o grupo de entidades para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones.

4.6 Los IFPG incorporan los estados financieros e información que mejora, complementa y amplía los estados financieros. Los estados financieros presentan información sobre los recursos de la entidad que informa o entidad que informa del grupo y derechos a esos recursos en la fecha de presentación,

y cambios en esos recursos y derechos y flujos de efectivo durante el periodo sobre el que se informa. Por ello, para permitir la preparación de estados financieros, una entidad que informa captará recursos o usará recursos anteriormente captados para llevar a cabo actividades en beneficio o en nombre de sus electores.

4.7 Los factores que son probablemente señal de la existencia de usuarios de los IFPG de una entidad del sector público o grupo de entidades incluyen una entidad que tiene la responsabilidad o capacidad de captar o hacer uso de recursos, adquirir o gestionar activos públicos, incurrir en pasivos o llevar a cabo actividades para lograr objetivos de prestación de servicios. Cuanto mayores son los recursos que una entidad del sector público capta, gestiona o tiene la capacidad de utilizar, cuanto mayores son los pasivos en que incurre y mayor es el impacto social y económico de sus actividades, más probable es que existirán destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependan de los IFPG para obtener información a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. En ausencia de estos factores o cuando no sean significativos, será poco probable que existan usuarios de los IFPG de estas entidades.

4.8 La preparación de los IFPG no es un proceso sin costo. Por ello, si la imposición de requerimientos de información financiera ha de ser eficiente y eficaz, es importante que solo se requiera preparar IFPG a las entidades de sector público para las que existan estos usuarios.

4.9 En muchos casos, estará claro si existen o no destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependan de las IFPG de una entidad del sector público para obtener información a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. Por ejemplo, es probable que existan estos usuarios para los IFPG de un gobierno a nivel nacional, estatal o local y para organizaciones del sector público internacionales. Esto es así porque estos gobiernos y organizaciones generalmente tienen la capacidad de captar recursos importantes de sus miembros de la comunidad o hacer uso de recursos importantes en nombre de éstos, o incurrir en pasivos, e influir en el bienestar económico o social de las comunidades que dependen de ellos para la prestación de servicios.

4.10 Sin embargo, puede no estar siempre claro que existan destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependan de los IFPG de, por ejemplo, departamentos y agencias gubernamentales individuales, programas concretos o áreas identificables de actividad para obtener información a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. La determinación de si estas organizaciones, programas o actividades deben identificarse como entidades que informan, y consiguientemente, requerírseles que preparen IFPG involucrará el ejercicio de juicio profesional.

4.11 El gobierno y algunas entidades del sector público tienen una identidad separada o personalidad jurídica (una identidad legal). Sin embargo, organizaciones, programas y actividades del sector público sin una identidad legal separada pueden también captar o hacer uso de recursos, adquirir o gestionar activos públicos, incurrir en pasivos, llevar a cabo actividades para lograr objetivos de prestación de servicios o implementar de otra forma políticas gubernamentales. Los destinatarios de servicios y suministradores de recursos dependen de los IFPG de estas organizaciones, programas y actividades para obtener información a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. Por consiguiente, una entidad que informa del sector público puede tener un identidad legal separada o ser, por ejemplo, una organización, acuerdo administrativo o programa sin una identidad legal separada.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte del Marco Conceptual.

Características clave de una entidad que informa

FC4.1 El concepto de entidad que informa se deriva de los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público. Los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público son proporcionar información sobre la entidad que sea útil a los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

FC4.2 Las entidades que informan preparan IFPG. Los IFPG incluyen los estados financieros, que presentan información sobre temas tales como la situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo de la entidad, e información financiera y no financiera que mejora, complementa y amplía los estados financieros. Por ello, una característica clave de una entidad que informa del sector público es la existencia de destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependan de los IFPG de un gobierno u otra entidad del sector público para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones.

Legislación, regulación u otra normativa

FC4.3 El proyecto de norma no especificaba qué entidades del sector público deben identificarse como una entidad que informa o entidad que informa del grupo y, por ello, se le requiere que prepare IFPG. Destacaba que las organizaciones y programas del sector público que tienen que preparar IFPG se especificarán en la legislación, regulación u otra normativa, o se determinará por los órganos normativos correspondientes de cada jurisdicción.

FC4.4 Algunos de quienes respondieron expresaron la opinión de que aunque la legislación u otra normativa puede, en la práctica, especificar qué entidades tienen que preparar IFPG, el Marco Conceptual debería centrarse en el concepto de entidad que informa, identificar las características clave de ese concepto y proporcionar guías sobre los principios y factores que deben considerarse para determinar si existe una entidad que informa. Estos argumentos persuadieron al IPSASB y ha reenfocado su argumentación sobre una explicación del concepto de entidad que informa.

Interpretación y aplicación

FC4.5 Algunos de quienes respondieron expresaron su preocupación porque las características de una entidad que informa tal como se explicaban en el proyecto de norma puedan interpretarse para identificar actividades o segmentos de una organización como entidades que informan separadas. Estos segmentos o actividades se requerirían entonces para preparar los IFPG

de acuerdo con todas las NICSP. Algunos de quienes respondieron también destacaron que no estaba claro la forma en que las guías del proyecto de norma se aplicaban a organizaciones del sector público distintas de los gobiernos incluyendo, por ejemplo, organizaciones del sector público internacionales.

FC4.6 El IPSASB ha respondido de forma positiva a estas preocupaciones. El Marco Conceptual explica que la preparación de los IFPG no es un proceso sin costo. También:

- incluye guías adicionales sobre los factores que probablemente indican la existencia de destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependen de los IFPG de un gobierno u otra entidad del sector público para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones; y
- destaca las implicaciones probables de estos factores para la identificación de un rango de organizaciones, programas y actividades del sector público como entidades que informan, incluyendo departamentos y agencias gubernamentales y organizaciones del sector público internacionales.

FC4.7 El Marco Conceptual reconoce que en algunos casos puede ser necesario ejercer el juicio profesional para determinar si deben identificarse como una entidad que informa entidades del sector público concretas. Para ejercer ese juicio, debe destacarse que, en ciertas circunstancias, las NICSP responden a las necesidades de los usuarios de obtener información sobre programas o actividades concretos llevados a cabo por un gobierno u otra entidad que informa del sector público, proporcionando información a revelar separada dentro de los IFPG de ese gobierno u otra entidad que informa del sector público[3]. Factores jurisdiccionales tales como el marco legislativo y de regulación en vigor y acuerdos administrativos e institucionales para la captación de recursos y la prestación de servicios es probable que informen también las consideraciones sobre si es probable que existan destinatarios de servicios y suministradores de recursos que dependan de los IFPG de entidades del sector público concretas.

La entidad que informa del grupo

FC4.8 El proyecto de norma describía las circunstancias que justificarían la incorporación de una entidad o actividad dentro de la entidad que informa del grupo del sector público. Explicaba que:

3 Por ejemplo, Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) tales como la NICSP *18 Información Financiera por Segmentos* y la NICSP 22 *Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General* proporcionan un mecanismo para satisfacer la necesidad de los usuarios de obtener información sobre segmentos o sectores concretos de una entidad sin su identificación como entidades que informan separadas.

- un gobierno u otra entidad del sector público puede (a) tener la autoridad y capacidad de dirigir las actividades de una o más entidades distintas de forma que se beneficie de la actividades de dichas entidades, y (b) esté expuesta a una carga o pérdida financiera que pueda surgir como resultado de las entidades de esas entidades; y
- que para satisfacer los objetivos de la información financiera, los IFPG de una entidad que informa del grupo preparados con respecto a un gobierno u otra entidad deberían incluir ese gobierno (u otra entidad del sector público) y las entidades cuyas actividades tiene la autoridad o capacidad de dirigir, cuando los resultados de esta dirección puedan (a) generar beneficios financieros o de otro tipo para el gobierno (u otra entidad del sector público), o (b) exponerle a una carga o pérdida financiera.

FC4.9 Muchos de quienes respondieron al proyecto de norma destacaron su acuerdo con la opinión del IPSASB sobre los criterios a satisfacer para incorporarse a una entidad que informa del grupo del sector público. Sin embargo, otros entre quienes respondieron expresaron su preocupación sobre la interpretación potencial y aplicación de dichos criterios en circunstancias particulares. En algunos casos, destacaron que el Marco Conceptual necesitaría proporcionar guías de aplicación adicionales si quería ser eficaz al tratar las circunstancias no consideradas en las NICSP. Un número de quienes respondieron también expresaron la opinión de que los criterios a satisfacer para la incorporación a una entidad que informa del grupo se abordaban y resolvían de forma más adecuada a nivel de norma, donde esos criterios y sus consecuencias podrían comprobarse en un rango de circunstancias, y apoyarse con ejemplos específicos de las circunstancias que probablemente existan en muchas jurisdicciones.

FC4.10 El Consejo encontró convincentes tales preocupaciones. Ha reconstruido y diseñado conjuntamente sus consideraciones sobre la entidad que informa y la entidad que informa del grupo para centrarse en los principios que subyacen en la identificación de una entidad que informa del sector público -si esta entidad que informa comprende una entidad del sector público sola o un grupo de entidades. La identificación de los criterios a satisfacer para la incorporación a una entidad que informa del grupo congruente con estos principios, entonces, se desarrollará y explorará en su totalidad a nivel de norma.

NICSP 1—PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 (revisada en 2003), *Presentación de Estados Financieros*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 1, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 1—PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, fue emitida en mayo de 2000.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 1 revisada.

Desde entonces, la NICSP 1 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en enero de 2010)
- NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* (emitida en enero de 2010).
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* (emitida en enero de 2010).
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 1

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
7A	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
75	Modificado	NICSP 30 enero de 2010
79	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 Mejoras a las NICSP enero de 2010
80	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
82	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 Mejoras a las NICSP enero de 2010 Mejoras a las NICSP noviembre de 2010

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
95A	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
101	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
129	Modificado	NICSP 30 enero de 2010
148	Modificado	NICSP 30 enero de 2010
148A	Nuevo	NICSP 30 enero de 2010
148B	Nuevo	NICSP 30 enero de 2010
148C	Nuevo	NICSP 30 enero de 2010
148D	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
150	Modificado	NICSP 28 enero de 2010
153A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
153B	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
153C	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
153D	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010

Diciembre de 2006

NICSP 1—PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2–6
Definiciones	7–14
Entidad económica	8–10
Beneficios económicos o potencial de servicio futuros	11
Empresas públicas	12
Materialidad o importancia relativa	13
Activos netos/patrimonio	14
Finalidad de los estados financieros	15–18
Responsabilidad por la emisión de los estados financieros	19–20
Componentes de los estados financieros	21–26
Consideraciones generales	27–58
Presentación razonable y conformidad con las NICSP	27–37
Negocio en marcha	38–41
Congruencia de la presentación	42–44
Materialidad y agrupación de datos	45–47
Compensación	48–52
Información comparativa	53–58
Estructura y contenido	59–150
Introducción	59–60
Identificación de los estados financieros	61–65
Periodo sobre el que se informa	66–68
Oportunidad de presentación	69
Estado de situación financiera	70–98

Distinción entre corriente y no corriente 70–75

Activos corrientes 76–79

Pasivos corrientes 80–87

Información a presentar en el estado de rendimiento financiero Situación financiera 88–92

Información a presentar en el estado de situación financiera 93–98

Estado de rendimiento financiero 99–117

Resultado (ahorro o desahorro) del periodo 99–101

Información a presentar en el estado de rendimiento financiero Financial Performance 102–105

Información a presentar en el estado de rendimiento financiero o en las notas 106–117

Estado de cambios en los activos netos/patrimonio 118–125

Estado de flujos de efectivo 126

Notas 127–150

Estructura 127–131

Información sobre políticas contables 132–139

Supuestos clave para la estimación de la incertidumbre 140–148

Capital 148A–148C

Instrumentos financieros con opción de venta clasificados como activos netos/patrimonio..... 148D

Otra información a revelar 149–150

Disposiciones transitorias 151–152

Fecha de vigencia 153–154

Derogación de la NICSP 1 (2000) 155

Apéndice A: Características cualitativas de la información financiera

Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP

Fundamentos de las conclusiones

Guía de Implementación

Comparación con la NIC 1

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 1, *Presentación de Estados Financieros*, está contenida en los párrafos 1 a 155. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 1 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de la presente Norma es establecer la forma de presentación de los estados financieros con propósito general, para poder asegurar su comparabilidad, tanto con los estados financieros de ejercicios anteriores de la propia entidad, como con los de otras entidades. Para alcanzar dicho objetivo, la Norma establece, en primer lugar, consideraciones generales para la presentación de los estados financieros y, a continuación, ofrece guías para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre el contenido de los estados financieros cuya preparación se hace sobre la base contable de acumulación (o devengo). Tanto el reconocimiento, como la medición y la información a revelar sobre determinadas transacciones y otros sucesos, se abordan en otras NICSP.

Alcance

2. **La presente Norma deberá aplicarse a todos los estados financieros con propósito general, que se preparen y presenten sobre la base contable de acumulación (o devengo) conforme a las NICSP.**

3. Los estados financieros con propósito general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Usuarios de estados financieros con propósito general son los contribuyentes de impuestos y tasas, los miembros de órganos legislativos, acreedores, proveedores, medios de comunicación y trabajadores. Los estados financieros con propósito general incluyen los que se presentan de forma separada, o dentro de otro documento de carácter público, tal como el informe anual. Esta Norma no es de aplicación a la información intermedia que se presente de forma abreviada o condensada.

4. Esta Norma es de aplicación de la misma manera a todas las entidades, con independencia de que elaboren estados financieros consolidados o separados, como se definen en la NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*.

5. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

6. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitido por el IPSASB explica que a las Empresas Públicas (EP) se les aplican las NIIF emitidas por el IASB. Las Empresas Públicas (EP) están definidas en el párrafo 7 siguiente.

Definiciones

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

Base de acumulación (o devengo) (Accrual basis) es una base contable por la cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo) son: activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos y gastos.

Activos (Assets) son recursos controlados por una entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera obtener, en el futuro, beneficios económicos o potencial de servicio.

Contribuciones de los propietarios (Contributions from owners) son los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que han sido aportados a la entidad por parte de terceros ajenos a la misma, distintos de los que dan lugar a pasivos, que establecen una participación financiera en los activos netos/patrimonio de la entidad, que:

(a) **conlleva derechos sobre (i) la distribución de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de la entidad durante su existencia, haciéndose tal distribución a discreción de los propietarios o sus representantes, y (ii) la distribución de cualquier excedente de activos sobre pasivos en caso de liquidación de la entidad; y/o**

(b) **puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o devolución.**

Distribuciones a los propietarios o aportantes (Distributions to owners) son los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que la entidad distribuye a todos o algunos de sus propietarios, sea como rendimiento de la inversión, o como devolución de la misma.

Entidad económica (Economic entity) es un grupo de entidades que comprende a una controladora y una o más entidades controladas.

Gastos (Expenses) son las reducciones de los beneficios económicos o del potencial de servicio, acaecidos durante el ejercicio sobre el que se informa y que toman la forma de flujos de salida o consumo de activos o incremento de pasivos, produciendo una disminución en los

activos netos/patrimonio, excepto los relativos a lo distribuido a los propietarios.

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

(a) **es una entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre;**

(b) **se le ha asignado capacidad financiera y operativa para llevar a cabo una actividad;**

(c) **en el curso normal de su actividad vende bienes y presta servicios a otras entidades, obteniendo un beneficio o recuperando el costo total de los mismos;**

(d) **no depende de una financiación continua por parte del gobierno para permanecer como un negocio en marcha (distinta de compras de productos en condiciones de independencia); y**

(e) **es controlada por una entidad del sector público.**

Impracticable (Impracticable) La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no puede aplicarlo después de haber hecho cualquier esfuerzo razonable para hacerlo.

Pasivos (Liabilities) son las obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera represente para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio.

Material (Material) Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tendrán importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las valoraciones o en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La importancia relativa depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciadas en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

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

Notas (Notes) contienen información adicional a la presentada en los estados de situación financiera, estado de rendimiento financiero y estado de cambios en los activos netos/patrimonio y el estado de flujos de efectivo. Éstas proporcionan descripciones narrativas o desagregaciones de partidas reveladas en dichos

estados y contienen información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en estos estados.

<u>Ingreso (Revenue)</u> es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio habida durante el periodo sobre el que se informa, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en los activos netos/patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de capital.

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

7A. Los siguientes términos se describen en la NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación* y se utilizan en esta Norma con el significado especificado en dicha NICSP 28:

(a) instrumento financiero con opción de venta clasificado como un instrumento de patrimonio (descrito en los párrafos 15 y 16 de la NICSP 28)

(b) un instrumento que impone a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad sólo en el momento de la liquidación y se clasifica como un instrumento de patrimonio (descrito en los párrafos 17 y 18 de la NICSP 28).

Entidad económica

8. El término entidad económica se usa en esta Norma para definir, a efectos de presentación de la información financiera, un grupo de entidades que comprende a la entidad controladora y a las entidades controladas.

9. Otros términos usados a veces para referirse a una entidad económica incluyen entidad administrativa, entidad financiera, entidad consolidada y grupo.

10. Una entidad económica puede incluir entidades con objetivos de carácter social y comercial. Por ejemplo, un organismo gubernamental de vivienda puede ser una entidad económica que incluya entidades que proporcionan vivienda a precio simbólico, así como también entidades que proporcionan alojamiento en régimen comercial.

Beneficios económicos o potencial de servicio futuros

11. Los activos proporcionan un medio a las entidades para alcanzar sus objetivos. Los activos empleados para suministrar bienes y servicios de acuerdo con los objetivos de la entidad, pero que no generan directamente flujos de entrada de efectivo, se suelen definir como portadores de un potencial de servicio. A los activos empleados para generar flujos de

entrada de efectivo netos se les suele definir como portadores de beneficios económicos futuros. Para abarcar todos los objetivos a los que puede destinarse un activo, la presente Norma emplea el término "beneficios económicos futuros o un potencial de servicio", término que describe la característica esencial de los activos.

Empresas públicas

12. El término Empresa Pública (EP) incluye empresas comerciales que prestan servicios públicos y empresas financieras, como las instituciones financieras. Las EP no son, en esencia, diferentes de aquéllas que realizan actividades similares en el sector privado. Generalmente, las EP operan para obtener un beneficio, aunque algunas pueden tener obligaciones limitadas de servicio a la comunidad según las cuales deben proporcionar bienes y servicios a individuos o instituciones de la comunidad de forma gratuita o a precios significativamente reducidos. La NICSP 6 ofrece las directrices necesarias para determinar si existe control a efectos de la presentación de información financiera y debe recurrirse a tal NICSP para determinar si una EP es controlada o no por otra entidad del sector público.

Materialidad o Importancia relativa

13. Evaluar si un error o inexactitud pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios y de ser material, exigirá tener en cuenta las características de tales usuarios. Se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable del sector público y de las actividades económicas y de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia. En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo los usuarios con las características descritas pueden verse influenciados, en términos razonables, al tomar y evaluar decisiones económicas.

Activos netos/patrimonio

14. El término activos netos/patrimonio se usa en esta Norma para referirse a la medida residual resultante en el Estado de situación financiera (activos menos pasivos). Los activos netos/patrimonio pueden ser positivos o negativos. Se pueden utilizar otros términos en lugar de activos netos/patrimonio, siempre y cuando su significado quede claro.

Finalidad de los Estados Financieros

15. Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros con propósito general es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento financiero, y flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para un amplio espectro de usuarios a efectos de que puedan tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos. Concretamente, los objetivos, con propósitos de información general en el sector público, deben ser suministrar información útil para la toma de decisiones y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados, esto se conseguirá:

    (a) suministrando información sobre las fuentes de financiación, asignación y uso de los recursos financieros;

    (b) suministrando información sobre la forma en que la entidad ha financiado sus actividades y cubierto sus necesidades de efectivo;

    (c) suministrando información que sea útil para evaluar la capacidad de la entidad para financiar sus actividades y cumplir con sus obligaciones y compromisos;

    (d) suministrando información sobre la condición financiera de la entidad y sus variaciones; y

    (e) suministrando información agregada que sea útil para evaluar el rendimiento de la entidad en función de sus costos de servicio, eficiencia y logros.

16. Los estados financieros con propósito general también pueden tener un papel predictivo o proyectivo, suministrando información útil para predecir el nivel de los recursos requeridos por las operaciones corrientes, los recursos que estas operaciones pueden generar y los riesgos e incertidumbres asociados. La información financiera puede también suministrar a los usuarios información que indique:

    (a) si la obtención y uso de los recursos se realizó de conformidad con el presupuesto legalmente aprobado; y

(b) si la obtención y uso de los recursos se realizó de conformidad con los requisitos legales y contractuales, incluyendo los límites financieros establecidos por las autoridades legislativas pertinentes.

17. Para cumplir estos objetivos, los estados financieros suministran información acerca de los siguientes elementos de la entidad:

(a) activos;

(b) pasivos;

(c) activos netos/patrimonio;

(d) ingresos;

(e) gastos;

(f) otros cambios en activos netos/patrimonio; y

(g) flujos de efectivo.

18. Aunque la información que contienen los estados financieros puede ser relevante a efectos de alcanzar los objetivos señalados en el párrafo 15, es improbable que esta información baste para hacer posible el logro de los mismos. Especialmente en entidades cuyo principal objetivo puede que no sea la obtención de un beneficio, puesto que es más probable que sus gestores tengan la responsabilidad de rendir cuentas sobre la prestación de servicios, así como la consecución de los objetivos financieros. Junto con los estados financieros puede presentarse información complementaria, incluyendo estados no financieros, con el fin de ofrecer una descripción más completa de las actividades de la entidad durante el ejercicio.

Responsabilidad por la emisión de los estados financieros

19. La responsabilidad en la preparación y presentación de los estados financieros varía dentro de cada jurisdicción y entre jurisdicciones distintas. Además, una jurisdicción puede hacer distinción entre quién es responsable de la preparación de los estados financieros y quién es responsable de la aprobación o presentación de los mismos. Ejemplos de personas o cargos responsables de la preparación de los estados financieros en entidades individuales (tales como los ministerios o departamentos del gobierno o sus equivalentes) pueden ser el individuo que dirige la entidad (el que ocupa la jefatura permanente o primer mandatario) y el jefe de la Oficina General de Administración (o el más alto funcionario de finanzas, como el controlador o el contador general).

20. La responsabilidad de la preparación de los estados financieros consolidados del gobierno en su conjunto descansa conjuntamente, por lo

general, en el jefe del organismo financiero central (o el más alto funcionario de finanzas, como el controlador o el contador general) y el ministro de finanzas (o su equivalente).

Componentes de los estados financieros

21. **Un juego completo de estados financieros comprende:**

    (a) **un estado de situación financiera;**

    (b) **un estado de rendimiento financiero;**

    (c) **un estado de cambios en los activos netos/patrimonio;**

    (d) **un estado de flujos de efectivo;**

    (e) **cuando la entidad ponga a disposición pública su presupuesto aprobado, una comparación del presupuesto y los importes reales, ya sea como un estado financiero adicional separado o como una columna del presupuesto en los estados financieros; y**

    (f) **notas, en las que se incluye un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.**

22. Los componentes enumerados en el párrafo 21 reciben diferentes denominaciones, tanto dentro de las distintas jurisdicciones, como entre una jurisdicción y otra. El estado de situación financiera puede también recibir la denominación de balance o estado de activos y pasivos. El estado de rendimiento financiero puede también denominarse estado de ingresos, estado de y gastos, estado de operaciones o estado de pérdidas y ganancias. Las notas pueden incluir conceptos que, en algunas jurisdicciones, se remiten a los denominados anexos.

23. Los estados financieros suministran a los usuarios información sobre los recursos y obligaciones de la entidad en la fecha de presentación y sobre el flujo de recursos entre fechas de presentación. Esta información es útil para los usuarios que evalúan la capacidad de la entidad para continuar suministrando bienes y servicios a un nivel dado, y el nivel de recursos que puede necesitarse suministrar a la entidad en el futuro, de modo que pueda continuar cumpliendo con su obligación de dar servicio.

24. Es típico de las entidades del sector público estar sujetas a limitaciones presupuestarias bajo la forma de asignaciones o autorizaciones presupuestarias (o su equivalente), que pueden hacerse efectivas mediante la legislación pertinente. Los estados financieros de uso general emitidos por las entidades del sector público pueden suministrar información que indique si la obtención y uso de los recursos se hizo de acuerdo al presupuesto legalmente aprobado. Se requiere que las entidades que ponen a disposición pública sus presupuestos aprobados cumplan con los

requerimientos de la NICSP 24, *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros*. Para otras entidades en las que los estados financieros y el presupuesto estén en la misma base contable, esta Norma recomienda que los estados financieros incluyan la comparación de sus cifras con las presupuestadas para el ejercicio. La comparación entre cifras de los estados financieros y cifras presupuestadas puede presentarse de diferentes maneras, que incluyan:

- el uso de una estructura en forma de lista para los estados financieros, con columnas separadas para las cifras presupuestadas y las ejecutadas. También puede presentarse para la integridad de la información una columna mostrando cualquier variación del presupuesto o de asignación presupuestaria; e
- Información a revelar de que no se han superado los importes presupuestarios. Si se ha excedido alguno de los importes presupuestados o asignados, o se ha incurrido en un gasto sin la correspondiente asignación o autorización, los detalles del hecho deben ser revelados por medio de notas a las pertinentes partidas de los estados financieros.

25. Es recomendable que las entidades presenten información adicional que ayude a los usuarios a evaluar el rendimiento de las mismas y la administración de sus activos; así como a tomar y evaluar decisiones sobre la asignación de recursos. Esta información adicional puede incluir detalles sobre la producción y resultados de la entidad, bajo la forma de (a) indicadores de medios y logros, (b) estados de rendimiento del servicio, (c) revisión de programas y (d) otros informes de gestión sobre los logros de la entidad durante el ejercicio presentado.

26. También es recomendable que las entidades revelen información sobre conformidad con las normas legislativas, reglamentarias u otras disposiciones legales. Cuando los estados financieros no incluyan esta información de cumplimiento, puede resultar útil una nota que haga referencia a los documentos en que esté incluida tal información. Conocer situaciones de no cumplimiento puede ser importante a efectos de rendición de cuentas y puede afectar a la evaluación del usuario sobre el rendimiento de la entidad y dirección de operaciones futuras. También puede influir en las decisiones a tomar sobre asignación de recursos a la entidad en el futuro.

Consideraciones generales

Presentación razonable y conformidad con las NICSP

27. **Los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad. Esta presentación razonable requiere**

proporcionar la imagen fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en las NICSP. Se presume que la aplicación de las NICSP, acompañada de informaciones adicionales cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.

28. **Una entidad cuyos estados financieros sigan las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público debe revelar este hecho. No debe señalarse que los estados financieros siguen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, a menos que aquéllos cumplan con todos los requerimientos de cada NICSP que les sea de aplicación.**

29. En la práctica totalidad de los casos, la presentación razonable se alcanzará cumpliendo con las NICSP aplicables. Una presentación razonable también requiere que una entidad:

    (a) seleccione y aplique las políticas contables de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.* La NICSP 3 establece una jerarquía normativa, a considerar por la gerencia en ausencia de una Norma que sea aplicable específicamente a una partida.

    (b) presente información, que incluya las políticas contables, de forma que sea relevante, fiable, comparable y comprensible.

    (c) suministre información adicional, siempre que los requerimientos exigidos por las NICSP resulten insuficientes para permitir a los usuarios comprender el impacto de determinadas transacciones, de otros sucesos o condiciones, sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.

30. **Las políticas contables inadecuadas no quedarán rectificadas por el hecho de revelar información acerca de las mismas, ni tampoco por la inclusión de notas u otro material explicativo al respecto.**

31. **En la circunstancia extremadamente poco frecuente de que la gerencia concluyera que cumplir con un requerimiento de una Norma llevaría a una interpretación errónea, tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido esta Norma, la entidad no lo aplicará, según se establece en el párrafo 32, siempre que el marco regulatorio aplicable requiera, o no prohíba, esta falta de aplicación.**

32. **Cuando una entidad no aplique un requerimiento de una Norma de acuerdo con el párrafo 31, revelará:**

(a) **que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y rendimiento financiero y los flujos de efectivo;**

(b) **que se ha cumplido con las NICSP aplicables, excepto en el caso particular del requerimiento no aplicado para lograr una presentación razonable;**

(c) **el título de la Norma que la entidad ha dejado de aplicar, la naturaleza de la disensión, incluyendo el tratamiento que la Norma requeriría, la razón por la que ese tratamiento llevaría a una interpretación errónea tal que entrase en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma, junto con el tratamiento alternativo adoptado; y**

(d) **para cada periodo sobre el que se presente información, el impacto financiero que haya supuesto la falta de aplicación descrita sobre cada partida de los estados financieros que deberían haber sido presentados cumpliendo con el requisito en cuestión.**

33. **Cuando una entidad haya dejado de aplicar, en algún periodo anterior, un requerimiento de una Norma, y esa falta de aplicación afectase a los importes reconocidos en los estados financieros del periodo actual, se revelará la información establecida en el párrafo 32(c) y (d).**

34. El párrafo 33 se aplicará, por ejemplo, cuando una entidad haya dejado de cumplir, en un periodo anterior, un requerimiento de una Norma para la medición de activos o pasivos, y esta falta de aplicación afectase a la medición de los cambios en activos y pasivos reconocidos en los estados financieros del periodo actual.

35. **En la circunstancia extremadamente poco frecuente de que la gerencia concluyera que cumplir con un requerimiento de una Norma, llevaría a una interpretación errónea tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma, pero el marco regulatorio prohibiera dejar de aplicar este requerimiento, la entidad reducirá en la medida de lo posible los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del error, mediante información a revelar sobre:**

(a) **el título de la Norma en cuestión, la naturaleza del requerimiento, y la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que el cumplimiento del mismo llevaría a una interpretación errónea que entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma; y**

(b) para cada periodo presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la gerencia haya concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.

36. Para los fines de los párrafos 31 a 35, una partida entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros cuando no representase razonablemente las transacciones, así como los otros sucesos y condiciones que debiera representar, o pudiera razonablemente esperarse que representara y, en consecuencia, fuera probable que influyera en las decisiones económicas tomadas por los usuarios de los estados financieros. Al evaluar si el cumplimiento de un requerimiento específico, establecido en una Norma, llevaría a una interpretación errónea que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma, la gerencia considerará:

(a) por qué no se alcanza el objetivo de los estados financieros, en esas circunstancias particulares; y

(b) la forma en que las circunstancias de la entidad difieren de las que se dan en otras entidades que cumplen con ese requerimiento. Si otras entidades cumplieran con ese requerimiento en circunstancias similares, existirá la presunción refutable de que la conformidad con el requerimiento, por parte de la entidad, no llevaría a una interpretación errónea tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma.

37. La falta de aplicación de los requisitos de una NICSP para cumplir con los requisitos de presentación de información financiera reglamentaria/legal en una determinada jurisdicción, no son faltas de aplicación que entren en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma, como se señala en el párrafo 31. Si las faltas de aplicación son materiales, una entidad no puede expresar que cumple con las NICSP.

Negocio en marcha

38. **Al preparar los estados financieros de la entidad se deberá realizar una evaluación sobre la posibilidad de que la entidad continúe en funcionamiento. Esta evaluación deben hacerla los responsables de la preparación de los estados financieros. Los estados financieros deberán preparase con base en el principio de negocio en marcha a menos que exista una intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando los responsables de la preparación de los estados financieros, al realizar esta evaluación, sean conscientes de la existencia de incertidumbres materiales, relacionadas con**

sucesos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir en funcionamiento con normalidad, esas incertidumbres deberán ser reveladas. En el caso de que los estados financieros no se elaboren bajo la hipótesis de negocio en marcha, se revelará tal hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no puede ser considerada como un negocio en marcha.

39. Normalmente, los estados financieros se preparan en base al principio de que la entidad es un negocio en marcha que va a continuar con sus operaciones y que va a cumplir con sus obligaciones estatutarias en un futuro previsible. Al evaluar si el principio de negocio en marcha resulta apropiado, los responsables de la elaboración de los estados financieros tendrán en cuenta toda la información que esté disponible para el futuro previsible, que debe cubrir al menos, pero no estar limitada a, los doce meses posteriores a la aprobación de los estados financieros.

40. El grado de importancia o consideración dependerá de los hechos en cada caso, y las evaluaciones del principio de negocio en marcha no se hacen en función de análisis de solvencia que usualmente se aplican a las empresas comerciales. Puede haber circunstancias en que los análisis usuales de liquidez y solvencia parezcan desfavorables, y, sin embargo, otros factores puedan indicar que la entidad es, a pesar de ello, un negocio en marcha. Por ejemplo:

    (a) al evaluar si una entidad pública es un negocio en marcha, la potestad de ésta de recaudar tasas o impuestos puede servir para que algunas entidades gubernamentales sean consideradas como negocio en marcha, aun cuando pudieran operar durante períodos prolongados con unos activos netos/patrimonio negativo; y

    (b) Para una entidad individual, una evaluación de su estado de situación financiera en la fecha en la que se informa puede sugerir que el principio de negocio en marcha no es procedente. Sin embargo, puede haber acuerdos de financiación multianuales u otros acuerdos en vigor que aseguren la continuidad de las operaciones de la entidad.

41. La determinación de si el principio de negocio en marcha es apropiado es especialmente importante para las entidades individuales, en lugar de para el gobierno en su conjunto. En el caso de las entidades individuales, al evaluarse si el principio de negocio en marcha es procedente, puede ser necesario que los responsables de la preparación de los estados financieros tomen en consideración una amplia gama de factores en torno a (a) el rendimiento actual y el previsto, (b) las restructuraciones potenciales y las anunciadas respecto a las unidades organizativas, (c) estimaciones de ingresos de actividades ordinarias o posibilidades de

financiación gubernamental continua y (d) fuentes potenciales alternativas de financiación, antes de que consideren pertinente concluir en que el supuesto de negocio en marcha es apropiado.

Congruencia de la presentación

42. **La presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros se conservará de un periodo a otro, a menos que:**

    (a) **tras un cambio significativo en la naturaleza de las operaciones de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación u otra clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de políticas contables de la NICSP 3; o**

    (b) **una NICSP requiera un cambio en la presentación.**

43. Una adquisición o disposición significativa, o una revisión de la presentación de los estados financieros, podría sugerir que dichos estados financieros necesiten ser presentados de forma diferente. Por ejemplo, puede ocurrir que una entidad se deshaga de una entidad financiera que ha sido una de sus más importantes entidades controladas y que la actividad principal del resto de la entidad económica sea prestar servicios de administración o realizar actividades de carácter consultivo. En este caso, presentar los estados financieros con base en las actividades principales de la entidad económica como si ésta siguiera siendo una institución financiera, resultaría improcedente para la nueva entidad económica.

44. En estos casos, la entidad cambiará la presentación de sus estados financieros sólo si dicho cambio suministra información fiable y más relevante para los usuarios de los estados financieros, y la nueva estructura tuviera visos de continuidad, de forma que la comparabilidad no quedase perjudicada. Cuando se realicen estos cambios en la presentación, una entidad reclasificará su información comparativa de acuerdo con los párrafos 55 y 56.

Materialidad y agrupación de datos

45. **Cada clase de partidas similares, que posea la suficiente materialidad, deberá presentarse por separado en los estados financieros. Las partidas de naturaleza o función distinta deberán presentarse separadamente, a menos que no sean materiales.**

46. Los estados financieros son el producto del procesamiento de un gran número de transacciones y otros sucesos, que se agrupan por clases de acuerdo con su naturaleza o función. La etapa final del proceso de agrupación y clasificación consistirá en la presentación de datos

condensados y clasificados, que constituirán el contenido de las líneas de partidas, ya aparezcan éstas en el estado de situación financiera, en el estado de rendimiento financiero, en el estado de cambios, en los activos netos/patrimonio y en el estado de flujos de efectivo, o en las notas. Si una partida concreta no fuese material por sí sola, se agregará con otras partidas, ya sea en los estados financieros o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente materialidad como para requerir presentación separada en los estados financieros puede, sin embargo, tenerla para ser presentada por separado en las notas.

47. La aplicación del concepto de materialidad implica que no será necesario cumplir un requerimiento de información específico de una NICSP si la información correspondiente no es material.

Compensación

48. **No se compensarán activos con pasivos, ni ingresos con gastos, salvo cuando la compensación sea requerida o esté permitida por una NICSP.**

49. Es importante que tanto las partidas de activo y pasivo, como las de gastos e ingresos, se presenten por separado. La compensación en el estado de rendimiento financiero o en el estado de situación financiera, salvo en el caso de que la compensación sea un reflejo del fondo de la transacción o evento en cuestión, limita la capacidad de los usuarios (a) para comprender tanto las transacciones, como los otros eventos y condiciones que se hayan producido y (b) para evaluar los flujos futuros de efectivo de la entidad. La medición de los activos netos sujetos de correcciones valorativas—por ejemplo correcciones por deterioro del valor de inventarios por obsolescencia y de las cuentas por cobrar por deudas de dudoso cobro—no es una compensación.

50. En la NICSP 9, *Ingresos de Operaciones con Contraprestación*, se define el concepto de ingreso de actividades ordinarias y se exige medirlo según el valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad. Una entidad lleva a cabo, en el curso de sus actividades ordinarias, otras transacciones que no generan ingresos de actividades ordinarias sino que son accesorias con respecto a las actividades principales que generan estos ingresos. Los resultados de tales transacciones se presentarán compensando los ingresos con los gastos que genere la misma operación, siempre que este tipo de presentación refleje el fondo de la transacción. Por ejemplo:

    (a) las pérdidas o ganancias por la disposición de activos no corrientes, entre los que se encuentran ciertas inversiones y activos de operación, se suelen presentar netas, deduciendo del importe

recibido por la disposición el importe en libros del activo y los gastos de venta relacionados; y

(b) los gastos relativos a las provisiones reconocidas de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, que hayan sido reembolsados a la entidad como consecuencia de un acuerdo contractual con terceros (por ejemplo, un acuerdo de garantía de productos cubierto por un proveedor), se podrán compensar con los reembolsos efectivamente recibidos.

51. Además de lo anterior, las pérdidas o ganancias que procedan de un grupo de transacciones similares, se presentarán netas, como sucede por ejemplo en el caso de las diferencias de cambio en moneda extranjera, o bien en el caso de pérdidas o ganancias derivadas de instrumentos financieros mantenidos para negociar. Estas pérdidas y ganancias se presentarán por separado si son materiales.

52. La NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo* se ocupa de la compensación de flujos de efectivo.

Información comparativa

53. **A menos que una NICSP permita o requiera otra cosa, la información comparativa, respecto del periodo anterior, se presentará para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros. La información comparativa deberá incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del periodo corriente.**

54. En algunos casos, la información narrativa proporcionada en los estados financieros de periodo(s) anterior(es) continúa siendo relevante en el periodo actual. Por ejemplo, los detalles de un pleito legal, cuyo resultado era incierto en la última fecha de presentación, y sigue todavía pendiente de resolución, se revelan en el ejercicio corriente. Para los usuarios es útil conocer (a) que la incertidumbre ya existía en la última fecha de presentación y (b) qué medidas se han tomado durante el ejercicio para tratar de resolverla.

55. **Cuando se modifique la forma de presentación o la clasificación de las partidas de los estados financieros, también deberán reclasificarse los importes correspondientes a la información comparativa, a menos que resultase impracticable hacerlo. Cuando los importes comparativos se reclasifiquen, la entidad deberá revelar:**

(a) **la naturaleza de la reclasificación;**

(b) **el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y**

(c) **el motivo de la reclasificación.**

56. **Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea impracticable, la entidad revelará:**

(a) **el motivo para no reclasificar los importes; y**

(b) **la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.**

57. Mejorar la comparabilidad de la información entre periodos ayuda a los usuarios en la toma y evaluación de decisiones, sobre todo al permitir la evaluación de tendencias en la información financiera con propósitos predictivos. En algunas circunstancias, la reclasificación de la información comparativa de periodos anteriores concretos para conseguir la comparabilidad con las cifras del periodo corriente es impracticable. Por ejemplo, algunos datos pueden haber sido calculados, en periodos anteriores, de forma que no permitan ser reclasificados y, por tanto, no sea posible calcular los datos comparativos necesarios.

58. La NICSP 3 se ocupa específicamente de los ajustes a realizar, dentro de la información comparativa, cuando la entidad cambia una política contable o corrige un error.

Estructura y contenido

Introducción

59. Esta Norma exige que determinadas informaciones se presenten en el estado de situación financiera, en el estado de rendimiento financiero y en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio, mientras que otras pueden incluirse tanto en los estados financieros como en las notas. La NICSP 2 establece los requerimientos para la presentación para el estado de flujos de efectivo.

60. En esta Norma se utiliza en ocasiones el término información a revelar en su más amplio sentido, incluyendo en él la información que se encuentra (a) en el estado de situación financiera, (b) en el estado de rendimiento financiero, (c) en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio y (d) en el estado de flujos de efectivo, así como en las notas. Otras NICSP también requieren revelar información. A no ser que en esta u otra Norma se especifique lo contrario, esta información a revelar se incluirá, indistintamente, en el estado de situación financiera, en el estado de rendimiento financiero, en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio o en el estado de flujos de efectivo (donde sea relevante), o en las notas.

Identificación de los estados financieros

61. **Los estados financieros deberán estar claramente identificados, y se deben distinguir de cualquier otra información publicada en el mismo documento.**

62. Las NICSP se aplican exclusivamente a los estados financieros, y no afectan al resto de la información presentada en el informe anual o en otro documento. Por tanto, es importante que los usuarios sean capaces de distinguir la información que se prepara utilizando las NICSP de cualquier otra información que, aunque les pudiera ser útil, no está sujeta a los requerimientos de éstas.

63. **Cada uno de los componentes de los estados financieros deberá quedar claramente identificado. Además, la siguiente información se mostrará en lugar destacado, y se repetirá cuantas veces sea necesario para una correcta comprensión de la información presentada:**

    (a) **el nombre, u otro tipo de identificación, de la entidad que presenta la información, así como cualquier cambio en esa información desde la fecha precedente a la que se informa;**

    (b) **si los estados financieros corresponden a una entidad individual o a la entidad económica;**

    (c) **la fecha de presentación o el periodo cubierto por los estados financieros, según resulte adecuado al componente en cuestión de los estados financieros;**

    (d) **la moneda de presentación, tal y como se define en la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*; y**

    (e) **el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros.**

64. Los requisitos exigidos en el párrafo 63, se cumplen, normalmente, mediante la información que se suministra en las cabeceras de las páginas y en los encabezados de las columnas abreviados de cada página de los estados financieros. Se requiere el juicio profesional para determinar la mejor forma de presentación de esta información. Por ejemplo, cuando los estados financieros son leídos electrónicamente, la separación de hojas no se usa, por ello los anteriores elementos se presentarán con la suficiente frecuencia como para asegurar una comprensión apropiada de la información que se suministra en los estados financieros.

65. A menudo, los estados financieros resultan más comprensibles presentando las cifras en miles o millones de unidades monetarias de la moneda de presentación. Esto será aceptable en la medida en que se

informe sobre el nivel de agregación o redondeo de las cifras, y siempre que no se pierda información material al hacerlo.

Periodo de presentación

66. **Los estados financieros se elaborarán con una periodicidad que será, como mínimo, anual. Cuando cambie la fecha de presentación de la entidad y elabore estados financieros anuales para un periodo superior o inferior a un año, la entidad deberá revelar además del periodo cubierto por los estados financieros:**

    (a) **la razón para utilizar un periodo inferior o superior; y**

    (b) **el hecho de que las cifra comparativas para algunos estados financieros, como el estado de rendimiento financiero, cambios en los activos netos/patrimonio, el estado de flujos de efectivo, así como en las notas correspondientes, no son totalmente comparables.**

67. En circunstancias excepcionales, la entidad puede verse obligada a, o puede decidir, cambiar su fecha de presentación, por ejemplo, para conseguir una mayor coincidencia entre su ciclo de presentación y su ciclo presupuestario. En tal circunstancia, es importante que (a) los usuarios sean conscientes de que los importes ofrecidos para el periodo corriente y los anteriores no resultan comparables, y (b) de los motivos por los que se ha producido este cambio en la fecha de presentación. Un ejemplo adicional se produce cuando, al realizar la transición de la base contable de efectivo a la de acumulación (o devengo), una entidad cambia la fecha de presentación para entidades dentro de la entidad económica con objeto de permitir la preparación de los estados financieros consolidados.

68. Normalmente, los estados financieros se preparan uniformemente, cubriendo intervalos anuales. No obstante, determinadas entidades prefieren informar, por razones prácticas, sobre periodos de 52 semanas. Esta Norma no impide tal práctica, ya que es poco probable que los estados financieros resultantes difieran, de forma significativa, de los que se hubieran elaborado para el año completo.

Oportunidad de presentación

69. La utilidad de los estados financieros se ve perjudicada si éstos no se ponen a disposición de los usuarios dentro de un periodo razonable de tiempo, tras la fecha de presentación. Una entidad debe estar en posición de emitir sus estados financieros dentro de los seis meses posteriores a esta fecha. Factores recurrentes tales como la complejidad de las operaciones de una entidad no son una razón suficiente para no informar

con oportunidad. Las fechas límite más específicas son tratadas por ley y regulaciones en muchas jurisdicciones.

Estado de situación financiera

Distinción entre corriente y no corriente

70. **Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas dentro del estado de situación financiera, de acuerdo con los párrafos 76 a 87, excepto cuando la presentación basada en el grado de liquidez proporcione, una información relevante que sea más fiable. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán atendiendo, en general, al grado de liquidez.**

71. **Independientemente del método de presentación adoptado, una entidad revelará para cada línea de partida de activo y pasivo, que se espere recuperar o cancelar (a) dentro de los doce meses posteriores a la fecha de presentación y (b) después de este intervalo de tiempo, el importe que se espera recuperar o cancelar, después de transcurridos estos doce meses.**

72. Cuando una entidad suministre al mercado bienes o servicios, dentro de un ciclo de operación claramente identificable, la separación entre activos corrientes y no corrientes y pasivos en el estado de situación financiera, supone una información útil al distinguir los activos netos que están circulando continuamente como capital de trabajo, de los utilizados a más largo plazo por parte de la entidad. Esta distinción también sirve para poner de manifiesto tanto los activos que se esperan realizar en el transcurso del ciclo normal de las operaciones, como los pasivos que se deben liquidar en el mismo periodo de tiempo.

73. Para algunas entidades, tales como las instituciones financieras, una presentación de activos y pasivos en orden ascendente o descendente de liquidez proporciona información fiable y más relevante que la presentación corriente-no corriente, debido a que la entidad no suministra bienes ni presta servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable.

74. Al aplicar el párrafo 70, se permite presentar algunos de sus activos y pasivos empleando la clasificación corriente-no corriente, y otros en orden a su liquidez, siempre que esto proporcione información fiable y más relevante. La necesidad de mezclar las bases de presentación podría aparecer cuando una entidad realice actividades diferentes.

75. La información sobre las fechas esperadas de realización de los activos y pasivos es útil para evaluar la liquidez y la solvencia de una entidad. La NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, requiere la

revelar información acerca de las fechas de vencimiento de los activos financieros y pasivos financieros. Los activos financieros incluyen las cuentas de deudores comerciales y otras cuentas por cobrar, y los pasivos financieros las cuentas de acreedores comerciales y otras cuentas por pagar. También será de utilidad la información sobre las fechas esperadas de recuperación y liquidación de los activos y pasivos no monetarios, tales como inventarios y provisiones, con independencia de que los activos y pasivos se clasifiquen como partidas corrientes y no corrientes.

Activos corrientes

76. **Un activo deberá clasificarse como corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios:**

    (a) **se espera realizar, o se mantiene para vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la entidad;**

    (b) **se mantiene fundamentalmente para negociación;**

    (c) **se espera realizar dentro de los doce meses posteriores a la fecha de presentación, o**

    (d) **se trate de efectivo u otro medio equivalente al efectivo (tal como se define en la NICSP 2), cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo, al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha de presentación.**

    Todos los demás activos se clasificarán como no corrientes.

77. En esta Norma, el término activos no corrientes incluye activos tangibles, intangibles y financieros a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado sea claro.

78. El ciclo normal de operaciones de una entidad es el tiempo que ésta tarda en transformar entradas o recursos en salidas. Por ejemplo, los gobiernos transfieren recursos a las entidades del sector público, para que éstas puedan transformar dichos recursos en bienes y servicios, o salidas, para satisfacer los objetivos sociales, políticos y económicos deseados del gobierno. Cuando el ciclo normal de operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.

79. Como activos corrientes se incluyen activos (tales como las cuentas por cobrar por impuestos, servicios suministrados, multas, honorarios reglamentarios, existencias e ingresos devengados provenientes de inversiones), que se realizan, consumen o venden como parte del ciclo normal de operaciones aun cuando no se haya previsto su realización dentro de los doce meses posteriores a la fecha de presentación. Los activos corrientes también incluyen activos que se mantienen

fundamentalmente para negociar (por ejemplo algunos activos financieros clasificados como mantenidos para negociar de acuerdo con la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*) y la parte corriente de los activos financieros no corrientes.

Pasivos corrientes

80. **Un pasivo se clasificará como corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios:**

    (a) **se espere liquidar en el ciclo normal de la operación de la entidad;**

    (b) **se mantiene fundamentalmente para negociación;**

    (c) **debe liquidarse dentro del periodo de los doce meses desde la fecha de presentación; o**

    (d) **la entidad no tenga un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha de presentación (véase el párrafo 84). Las condiciones de un pasivo que puedan dar lugar, a elección de la otra parte, a su liquidación mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, no afectan a su clasificación.**

    Todos los demás pasivos se clasificarán como no corrientes.

81. Algunos pasivos corrientes, tales como las cuentas por pagar de transferencias gubernamentales, y otros pasivos acumulados (o devengados), ya sea por costos de personal o por otros costos de operación, formarán parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad. Estas partidas operativas se clasifican como pasivos corrientes, aun cuando se vayan a liquidar en un momento posterior a doce meses tras la fecha de presentación. Para la clasificación de los activos y pasivos de una entidad se aplicará el mismo ciclo normal de operación. Cuando el ciclo normal de operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.

82. Otros tipos de pasivos corrientes no se liquidan como parte del ciclo normal de la operación, pero deben ser cancelados dentro de los doce meses siguientes a la fecha de presentación o se mantienen fundamentalmente con propósitos de negociación. Ejemplos de este tipo son algunos pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar de acuerdo con la NICSP 29, los descubiertos bancarios, y la parte corriente de los pasivos financieros no corrientes, los dividendos u otras distribuciones similares por pagar, los impuestos a las ganancias y otras cuentas por pagar no comerciales. Los pasivos financieros que proporcionan financiación a largo plazo (es decir, no forman parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad),

y que no deban liquidarse después de los doce meses a partir de la fecha de presentación, se clasificarán como pasivos no corrientes, sujetos a las condiciones de los párrafos 85 y 86.

83. Una entidad clasificará sus pasivos financieros como corrientes cuando deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que informa, aunque:

(a) el plazo original del pasivo fuera un periodo superior a doce meses; y

(b) exista un acuerdo de refinanciación o de restructuración de los pagos a largo plazo, que haya concluido después de la fecha de presentación y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación.

84. Si una entidad tuviera la expectativa y, además, la facultad de renovar o refinanciar una obligación al menos durante los doce meses siguientes a la fecha de presentación, de acuerdo con las condiciones de financiación existentes, clasificará la obligación como no corriente, aun cuando de otro modo sería cancelada a corto plazo. No obstante, cuando la refinanciación o renovación no sea una facultad de la entidad (por ejemplo si no existiese acuerdo para refinanciar o renovar), el potencial de refinanciación no se tendrá en cuenta, y la obligación se clasificará como corriente.

85. Cuando una entidad incumpla un compromiso adquirido en un contrato de préstamo a largo plazo en o antes de la fecha de presentación, con el efecto de que el pasivo se haga exigible a voluntad del prestamista, tal pasivo se clasificará como corriente, aún si el prestamista hubiera acordado, después de la fecha de presentación y antes de que los estados financieros hubieran sido autorizados para su publicación, no exigir el pago como consecuencia del incumplimiento. El pasivo se clasificará como corriente porque, en la fecha de presentación, la entidad no tiene el derecho incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante al menos, doce meses tras dicha fecha.

86. Sin embargo, el pasivo se clasificará como no corriente si el prestamista hubiese acordado, en la fecha de presentación, conceder un periodo de gracia que finalice al menos doce meses después de esta fecha, dentro de cuyo plazo la entidad puede rectificar el incumplimiento y durante el cual el prestamista no puede exigir el reembolso inmediato.

87. Respecto a los préstamos clasificados como pasivos corrientes, si se produjese cualquiera de los siguientes eventos entre la fecha de presentación y la fecha en que los estados financieros son autorizados para su publicación, estos hechos cumplen las condiciones para revelarse

como hechos que no requieren ajustes, de acuerdo con la NICSP 14, *Hechos Ocurridos Después de la Fecha de Presentación:*

(a) refinanciación a largo plazo;

(b) rectificación del incumplimiento del contrato de préstamo a largo plazo; y

(c) la concesión, por parte del prestamista, de un periodo de gracia para rectificar el incumplimiento del contrato de préstamo a largo plazo que finalice, al menos, doce meses después de la fecha de presentación.

Información a presentar en el estado de situación financiera

88. **Como mínimo, en el estado de situación financiera se incluirán líneas de partida con los importes que correspondan a:**

(a) **propiedades, planta y equipo;**

(b) **propiedades de inversión;**

(c) **activos intangibles;**

(d) **activos financieros [excluidos los importes mencionados en los apartados (e), (g), (h) e (i)];**

(e) **inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;**

(f) **inventarios;**

(g) **cuentas por cobrar provenientes de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias);**

(h) **cuentas por cobrar provenientes de transacciones con contraprestación;**

(i) **efectivo y equivalentes al efectivo;**

(j) **impuestos y cuentas por pagar de transferencias;**

(k) **cuentas por pagar provenientes de transacciones con contraprestación;**

(l) **provisiones;**

(m) **pasivos financieros [excluyendo los importes mencionados en los apartados (j), (k) y (l)];**

(n) **intereses minoritarios, presentados dentro de los activos netos/patrimonio; y**

(o) **activos netos/patrimonio atribuibles a los propietarios de la entidad controladora.**

89. **En el estado de situación financiera, se presentarán líneas de partida adicionales, agrupaciones y subtotales, cuando tal presentación sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.**

90. Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato concreto para la presentación de las partidas. El párrafo 88 se limita a suministrar una lista de partidas lo suficientemente diferentes, en su naturaleza o función, como para requerir una presentación por separado en el estado de situación financiera. La Guía de implementación de esta Norma recoge algunos formatos ilustrativos. Además:

(a) se añadirán líneas de partida cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o una agrupación de partidas similares sean tales que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la entidad, y

(b) las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares, podrán ser modificadas de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para una comprensión de la situación financiera de la entidad.

91. La decisión de presentar partidas adicionales por separado se basará en una evaluación de:

(a) la naturaleza y liquidez de los activos;

(b) la función de los activos dentro de la entidad; y

(c) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

92. El empleo de diferentes bases 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 17, *Propiedades, Planta y Equipo*.

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

93. **Una entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, subclasificaciones más detalladas de las líneas de partidas presentadas, clasificadas de una forma apropiada a las operaciones de la entidad.**

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 NICSP 17;

(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 subclasificarán, 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;

(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.

95. **Si una entidad no cuenta con capital social, revelará los activos netos/patrimonio, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, mostrando por separado:**

(a) **el capital aportado que será igual al total acumulado, a la fecha de presentación, de las contribuciones de los propietarios menos distribuciones realizadas a los mismos;**

(b) **los resultados acumulados (ahorro o desahorro);**

(c) **las reservas, incluyendo una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en el activos netos/patrimonio; y**

(d) **los intereses minoritarios.**

95A. Si una entidad ha reclasificado:

(a) **Un instrumento financiero con opción de venta clasificado como un instrumento de patrimonio, o**

(b) **un instrumento que impone a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifica como un instrumento de patrimonio;**

entre pasivos financieros y activos netos/patrimonio, revelará el importe reclasificado dentro y fuera de cada categoría (pasivo financiero o patrimonio), y el momento y razón de esa reclasificación.

96. Muchas entidades del sector público no tienen capital social, sino que la entidad estará controlada exclusivamente por otra entidad del sector público. La naturaleza de la participación del gobierno en los activos netos/patrimonio de la entidad será probablemente una combinación de capital aportado más la acumulación de resultados (ahorro o desahorro) y reservas de la entidad, lo cual reflejará los activos netos/patrimonio atribuibles a las operaciones de la entidad.

97. En algunos casos, puede haber una participación de intereses minoritarios en los activos netos/patrimonio de la entidad. Por ejemplo, a nivel del gobierno en su conjunto, la entidad económica podría poseer una EP que hubiera sido parcialmente privatizada. Podría haber, por consiguiente, accionistas privados que tuvieran una participación financiera en los activos netos/patrimonio de esa entidad.

98. **Si una entidad tiene capital social, además de la información a revelar indicada en el párrafo 95 deberá revelar, en el estado de situación financiera o en las notas lo siguiente:**

(a) **para cada clase de capital en acciones:**

(i) **el número de acciones autorizadas;**

(ii) **el número de acciones emitidas y cobradas totalmente, así como el número de emitidas pero aún no cobradas en su totalidad;**

(iii) **el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal;**

(iv) **una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del año;**

(v) **los derechos, preferencias y restricciones correspondientes a esa clase, incluyendo los que corresponden a restricciones, distribución de dividendos y al reembolso del capital;**

(vi) **las acciones de la entidad poseídas por ésta, o por sus entidades controladas o asociadas; y**

(vii) **las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes correspondientes; y**

(b) **una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en los activos netos/patrimonio.**

Estado de rendimiento financiero

Resultado (ahorro o desahorro) del periodo

99. **Todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un periodo deberán incluirse en el resultado (ahorro o desahorro) a menos que una NICSP requiera lo contrario.**

100. Normalmente, todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un periodo se incluyen en el resultado (ahorro o desahorro) de dicho periodo. Esto incluye los efectos de los cambios en las estimaciones contables. Sin embargo, pueden existir circunstancias en las que determinadas partidas podrían ser excluidas de los resultados (ahorro o desahorro) del periodo corriente. La NICSP 3 se ocupa de dos de tales circunstancias: la corrección de errores y el efecto de cambios en las políticas contables.

101. Otras NICSP tratan casos de partidas que cumplen las definiciones de ingreso o gasto establecidas en esta Norma, pero que normalmente se excluyen de resultado (ahorro o desahorro). Ejemplos de las mismas podrían ser los superávit de revaluación (véase la NICSP 17), (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 específicas derivadas de la revisión de valor de los activos financieros disponibles para la venta (véase la NICSP 29).

Información a presentar en el estado de rendimiento financiero

102. **En el estado de rendimiento financiero se incluirán, como mínimo, líneas de partidas que presenten los importes siguientes para el periodo:**

(a) **ingresos;**

(b) **costos financieros;**

(c) **participación en el resultado (ahorro o desahorro) de las asociadas y negocios conjuntos contabilizados por el método de la participación;**

(d) **ganancia o pérdida antes de impuestos reconocida en la disposición de activos o liquidación de pasivos atribuible a operaciones en discontinuación; y**

(e) **resultado (ahorro o desahorro).**

103. **Las siguientes partidas se revelarán en el estado de rendimiento financiero, como distribuciones de los resultados (ahorro o desahorro) del periodo:**

(a) **resultado (ahorro o desahorro) atribuible a los intereses minoritarios; y**

(b) **resultado (ahorro o desahorro) atribuible a los propietarios de la entidad controladora.**

104. **En el estado de rendimiento financiero se presentarán líneas de partida adicionales que contengan agrupaciones y subtotales, cuando esta presentación sea relevante para la comprensión del rendimiento financiero de la entidad.**

105. Debido a que los efectos de las diversas actividades, transacciones y otros hechos de la entidad difieren en cuanto a su influencia en la capacidad de ésta para cumplir con sus obligaciones de prestar servicio, la información a revelar de los componentes del rendimiento financiero facilita la comprensión del rendimiento financiero alcanzados y a predecir los resultados futuros. Se incluirán líneas de partidas adicionales en el estado de rendimiento financiero, y se modificarán las descripciones utilizadas y el orden de las partidas cuando sea necesario para explicar los elementos del rendimiento. Los factores a considerar para tomar esta decisión incluirán la materialidad, así como la naturaleza y función de los diferentes componentes de los ingresos y los gastos. Las partidas de ingresos y gastos no se compensarán, a menos que se cumplan los criterios del párrafo 48.

Información a presentar en el estado de rendimiento financiero o en las notas

106. **Cuando las partidas de ingreso y gasto sean materiales, su naturaleza e importe se revelará por separado.**

107. Entre las circunstancias que darían lugar a revelar información de forma separada de partidas de ingreso y gasto están las siguientes:

(a) la rebaja del valor de los inventarios hasta su valor realizable neto, o de los elementos de propiedades, planta y equipo hasta su importe recuperable o importe recuperable de servicio, lo que sea apropiado, así como la reversión de tales rebajas;

(b) restructuración de las actividades de una entidad y la reversión de cualquier provisión dotada para hacer frente a los costos de la misma;

(c) la disposición de partidas de propiedades, planta y equipo;

(d) las privatizaciones u otras disposiciones de inversiones;

(e) las operaciones en discontinuación;

(f) cancelaciones de pagos por litigios; y

(g) otras reversiones de provisiones.

108. **Una entidad presentará, en el estado de rendimiento financiero o en las notas, una subclasificación del total de ingresos de clasificada de forma apropiada para las operaciones de la entidad.**

109. **Una entidad presentará, en el estado de rendimiento financiero o en las notas, un desglose de los gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en su función dentro de la entidad, dependiendo de cuál proporcione una información que sea fiable y más relevante.**

110. Se aconseja a las entidades que presenten el desglose mencionado en el párrafo 109 dentro del estado de rendimiento financiero.

111. Los gastos se subclasificarán para destacar los costos y las recuperaciones del costo de programas específicos, actividades u otros segmentos relevantes de la entidad que informa. Este desglose se proporciona en una de las dos formas descritas a continuación.

112. La primera forma de desglose es el método de la naturaleza de los gastos. Los gastos se agruparán en el estado de rendimiento financiero de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no se redistribuirán entre las diferentes funciones dentro de la entidad. Este método resulta fácil de aplicar, porque no es necesario distribuir los gastos en clasificaciones funcionales. Un ejemplo de clasificación que utiliza el método de la naturaleza de los gastos es el siguiente:

Ingresos		X
Costos por beneficios a los empleados	X	
Gasto de depreciación y amortización	X	
Otros gastos	X	
Gastos totales		(X)

-Resultado positivo (ahorro)	X

113. El segundo método de desglose se conoce como método funcional de clasificación del gasto y los gastos se clasifican de acuerdo al programa o propósito por el cual se ha incurrido en ellos. Este método puede proporcionar a los usuarios una información más relevante que la clasificación de gastos por naturaleza, pero la distribución de los costos por función puede requerir asignaciones arbitrarias, e implicar la realización de juicios profesionales de importancia. Un ejemplo de clasificación utilizando el método de gastos por función es el siguiente:

Ingresos	X
Gastos:	
Gastos en sanidad	(X)
Gastos en educación	(X)
Otros gastos	(X)
Resultado positivo (ahorro)	X

114. Los gastos asociados a las funciones principales llevadas a cabo por la entidad se muestran separadamente. En este ejemplo, la entidad tiene funciones relativas al suministro de servicios sanitarios y educativos. La entidad presentaría los gastos por líneas de partida para cada una de estas funciones.

115. **Las entidades que clasifiquen sus gastos por función revelarán información adicional sobre la naturaleza de tales gastos, que incluirá al menos el importe de los gastos por depreciación y amortización y el gasto por beneficios a los empleados.**

116. La elección entre el método de la naturaleza de los gastos o de la función de los gastos dependerá de factores históricos, así como del sector industrial y de la naturaleza de la entidad. Ambos métodos suministran una indicación de los costos que puedan variar directa o indirectamente, con el nivel de ventas o de producción de la entidad. Puesto que cada uno de los métodos de presentación tiene ventajas para tipos distintos de entidades, esta Norma exige que la gerencia seleccione la presentación que considere más relevante y fiable. Sin embargo, puesto que la información sobre la naturaleza de los gastos es útil para predecir los flujos de efectivo futuros, se requieren información a revelar adicional cuando se utiliza la clasificación de la función de los gastos. En el párrafo 115, el concepto beneficios a los empleados tiene el mismo significado que en la NICSP 25, *Beneficios a los Empleados.*

117. **Cuando una entidad reparta dividendos o realice distribuciones a sus propietarios y tenga capital social, revelará, ya sea en el estado de rendimiento financiero o en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio o en las notas, el importe de los dividendos o distribuciones similares reconocidas como distribuciones a los propietarios durante el periodo y el correspondiente importe por acción.**

Estado de cambios en los activos netos/patrimonio

118. **Una entidad presentará un estado de cambios en los activos netos/patrimonio que mostrará:**

(a) **los resultados (ahorro o desahorro) del periodo;**

(b) **cada partida de ingresos y gastos del periodo que, según lo requerido por otras Normas, se reconozcan directamente en los activos netos/patrimonio, y el total de estas partidas; y**

(c) **el total de los ingresos y gastos del periodo (calculado como la suma de los apartados (a) y (b)), mostrando separadamente el importe total atribuido a los propietarios de la entidad controladora y a los intereses minoritarios; y**

(d) **para cada componente de los activos netos/patrimonio revelado por separado, los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores reconocidos de acuerdo con la NICSP 3.**

119. **Una entidad presentará también, en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio o en las notas:**

(a) **los importes de las transacciones con los propietarios en su condición de tales, mostrando de forma separada las distribuciones a los mismos;**

(b) **el saldo de los resultados acumulados (ahorro o desahorro) al inicio del periodo y a la fecha de presentación, y los cambios durante el periodo; y**

(c) **en la medida en que los componentes de los activos netos/patrimonio se revelen separadamente, una conciliación entre el importe en libros de cada componente de los activos netos/patrimonio al inicio y al final del periodo, informando por separado de cada cambio.**

120. Los cambios en los activos netos/patrimonio de una entidad, entre dos fechas de presentación, reflejarán el incremento o disminución sufridos por sus activos netos durante el periodo.

121. El cambio global en los activos netos/patrimonio durante un período representa el importe total de los resultados (ahorro o desahorro) del período, otros ingresos y gastos reconocidos directamente como cambios en los activos netos/patrimonio, junto con contribuciones de los propietarios y distribuciones a los mismos, en su condición de tales.

122. Contribuciones de los propietarios y distribuciones a los mismos incluyen transferencias entre dos entidades pertenecientes a una misma entidad económica (por ejemplo, la transferencia efectuada por un gobierno, actuando en su condición de propietario, a un organismo gubernamental). Las contribuciones de los propietarios en su condición de tales, a las entidades controladas, se reconocen como un ajuste directo en los activos netos/patrimonio sólo cuando dan lugar explícitamente a una participación residual en la entidad, bajo la forma de derechos sobre los activos netos/patrimonio.

123. Esta Norma requiere que todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un periodo se incluyan en el resultado (ahorro de desahorro) del periodo a menos que otra NICSP requiera lo contrario. Otras NICSP requieren que ciertas partidas (como los incrementos o disminuciones de revaluación, ciertas diferencias de cambio), se reconozcan directamente como cambios en los activos netos/patrimonio. Puesto que es importante tener en cuenta todos los ingresos y gastos al evaluar los cambios habidos en la situación financiera de la entidad entre dos fechas sobre las que se informa, esta Norma requiere la presentación de un estado de cambios en los activos netos/patrimonio, donde se pongan de manifiesto los gastos e ingresos totales de la entidad, incluyendo en ellos los importes que se hayan reconocido directamente en las cuentas de los activos netos/patrimonio.

124. La NICSP 3 requiere ajustes retroactivos para reflejar los cambios en las políticas contables, en la medida en que sean practicables, excepto cuando las disposiciones transitorias de alguna NICSP requieran otra cosa. La NICSP 3 también exige que la reexpresión para la corrección de errores se efectúe retroactivamente, en la medida en que estas correcciones sean practicables. Los ajustes y las reexpresiones retroactivas se realizan sobre el saldo de los resultados acumulados (ahorro o desahorro), excepto cuando una NICSP requiera el ajuste retroactivo de otro componente de los activos netos/patrimonio. El párrafo 118(d) exige revelar información, en el estado de cambios de los activos netos/patrimonio, sobre los ajustes totales de cada componente de los activos netos/patrimonio revelado por separado procedente, por separado, de cambios en las políticas contables y de las correcciones de errores. Se revelará información sobre estos ajustes para cada periodo anterior y para el principio del periodo.

125. Los requerimientos de los párrafos 118 y 119 pueden cumplirse utilizando un formato en forma de columna, que concilie los saldos iniciales y finales de cada elemento de los activos netos/patrimonio. Una alternativa es presentar únicamente las partidas establecidas en el párrafo 118 en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio. Si se utiliza esta alternativa, las partidas descritas en el apartado 119 se presentarán en las notas.

Estado de flujos de efectivo

126. La información sobre los flujos de efectivo proporciona a los usuarios de los estados financieros una base para evaluar (a) la capacidad de la entidad para generar efectivo y equivalentes al efectivo, y (b) las necesidades de la entidad para utilizar esos flujos de efectivo. La NICSP 2 establece los requisitos para la presentación de este estado financiero, así como otras informaciones relacionadas con él.

Notas

Estructura

127. **Las notas:**

(a) **presentarán información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas de acuerdo con los párrafos 132 a 139;**

(b) **revelarán la información requerida por las NICSP que no se presenta en el estado de situación financiera, estado de rendimiento financiero, estado de cambios en los activos netos/patrimonio o en el estado de flujos de efectivo; y**

(c) **suministrarán la información adicional que, no se presenta en el estado de situación financiera, estado de rendimiento financiero, estado de cambios en los activos netos/patrimonio o en el estado de flujos de efectivo, sea relevante para la comprensión de alguno de ellos.**

128. **Las notas se presentarán, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Cada partida del estado de situación financiera, del estado de rendimiento financiero, estado de cambios en los activos netos/patrimonio y del estado de flujos de efectivo, se relacionará con la información correspondiente en las notas.**

129. Normalmente, las notas se presentarán en el siguiente orden, con el fin de ayudar a los usuarios a comprender los estados financieros y compararlos con los presentados por otras entidades:

(a) una declaración de conformidad con las NICSP (véase el párrafo 28);

(b) un resumen de las políticas contables significativas aplicadas (véase el párrafo 132);

(c) información de apoyo para las partidas presentadas en el estado de situación financiera, en el estado de rendimiento financiero, en el estado de cambios en los activos/patrimonio o en el estado de flujos de efectivo, en el mismo orden en que figuren cada uno de los estados y cada línea de partida; y

(d) otra información a revelar, que incluya:

(i) pasivos contingentes (véase la NICSP 19) y compromisos contractuales no reconocidos; e

(ii) información a revelar no financiera, por ejemplo los objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero (véase la NICSP 30).

130. En ciertas circunstancias, podría ser necesario o deseable cambiar el orden de ciertas partidas dentro de las notas. Por ejemplo, la información sobre los cambios en el valor razonable, reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro), podría combinarse con información sobre el vencimiento de los instrumentos financieros correspondientes, aunque la primera información a revelar se refiera al estado de rendimiento financiero y la segunda esté relacionada con el estado de situación financiera. No obstante, una estructura sistemática de las notas se conservará, en la medida de lo posible.

131. Las notas que aportan información acerca de las bases para la elaboración de los estados financieros y las políticas contables específicas, podrán ser presentadas como un componente separado de los estados financieros.

Información sobre políticas contables

132. **Una entidad revelará en el resumen de políticas contables significativas:**

(a) **la base o bases de medición utilizadas al preparar los estados financieros;**

(b) **el grado en que la entidad ha aplicado alguna de las disposiciones transitorias de alguna NICSP; y**

(c) **las demás políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.**

133. Es importante para los usuarios estar informados acerca de la base de medición utilizada en los estados financieros (por ejemplo: costo

histórico, costo corriente, valor realizable neto, valor razonable o importe recuperable o importe de servicio recuperable), puesto que esas bases, sobre las cuales se elaboran los estados financieros, afectan significativamente a su capacidad de análisis. Cuando se haya usado más de una base de medición al elaborar los estados financieros, por ejemplo si se han revaluado sólo ciertas clases de activos, será suficiente con suministrar una indicación respecto a las categorías de activos y pasivos a los cuales se ha aplicado cada base de medición.

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 de entre las alternativas permitidas en las NICSP. Un ejemplo es la información a revelar sobre si el partícipe reconoce su participación en una entidad controlada conjuntamente usando la consolidación proporcional o el método de la participación (véase la NICSP 8, *Participaciones en Negocios Conjuntos*). 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 17 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.

135. Cada entidad considerará la naturaleza de sus operaciones, y las políticas que los usuarios de sus estados financieros esperaría que se revelasen para ese tipo de entidad. Por ejemplo, de las entidades del sector público debería esperarse que revelen su política contable de reconocimiento de impuestos, donaciones y otras formas de ingresos sin contraprestación. Cuando una entidad tenga un número significativo de negocios en el extranjero o transacciones en moneda extranjera, debería esperarse que informe acerca de las políticas contables seguidas para el reconocimiento de pérdidas y ganancias por diferencias de cambio. Cuando se haya llevado a cabo una combinación de negocios, se revelarán las políticas utilizadas para la medición de la plusvalía y de los intereses minoritarios.

136. Una política contable podría ser significativa debido a la naturaleza de las operaciones de la entidad, incluso cuando los importes del periodo corriente o del no sean materiales. También será adecuado revelar información acerca de cada política contable significativa que no esté

requerida específicamente por las NICSP, pero que se haya seleccionado y aplicado de acuerdo con la NICSP 3.

137. **Una entidad revelará, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios profesionales, diferentes de aquellos que impliquen estimaciones (véase el párrafo 140), que la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.**

138. En el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, la gerencia realizará diversos juicios profesionales, diferentes de los relativos a las estimaciones, que pueden afectar significativamente a los importes reconocidos en los estados financieros. Por ejemplo, la gerencia realizará juicios profesionales para determinar:

- si los activos son propiedades de inversión;
- si los acuerdos para la provisión de bienes o servicios que implican el uso de activos especializados son arrendamientos;
- si, en esencia, ciertas ventas de bienes son acuerdos de financiación y, en consecuencia, no ocasionan ingresos; y
- si la esencia de la relación entre la entidad que informa y otras entidades indica que estas últimas se encuentran controladas por la entidad que informa.

139. Algunas de las informaciones a revelar de conformidad con el párrafo 137, serán exigidas por otras NICSP. Por ejemplo, la NICSP 6 requiere que una entidad revele las razones por las que una determinada participación en la propiedad no implica control, respecto de una participada que no se considere una entidad controlada, aunque la primera posea, directa o indirectamente a través de otras entidades controladas, más de la mitad de sus derechos de voto reales o potenciales. La NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, requiere, cuando la clasificación de una determinada inversión presente dificultades, que se revele información acerca de los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el dueño y de las propiedades mantenidas para su venta en el curso ordinario del negocio.

Supuestos clave para la estimación de la incertidumbre

140. **Una entidad revelará en las notas información sobre (a) los supuestos clave acerca del futuro, y (b) otros datos clave para la estimación de la incertidumbre en la fecha de presentación, siempre que lleven asociado un riesgo significativo de suponer ajustes materiales en el**

valor en libros de los activos o pasivos dentro del año próximo. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:

(a) **su naturaleza; y**

(b) **su importe en libros en la fecha de presentación.**

141. La determinación del importe en libros de algunos activos y pasivos exigirá la estimación, en la fecha de presentación, de los efectos que se deriven de eventos futuros inciertos sobre tales activos y pasivos. Por ejemplo, en ausencia de precios de mercado observados recientemente, que se empleen para medir los siguientes activos y pasivos, sea necesario efectuar estimaciones acerca del futuro cuando se quiera medir (a) el importe recuperable de las distintas clases de propiedades, planta y equipo, (b) el efecto de la obsolescencia tecnológica sobre los inventarios, y (c) las provisiones condicionadas por los desenlaces futuros de litigios en curso. Estas estimaciones se basan en supuestos sobre tales partidas como los flujos de efectivo ajustados al riesgo o las tasas de descuento empleadas, la evolución prevista en los salarios o en los cambios en los precios que afectan a otros costos.

142. Los supuestos clave y otros datos clave de la incertidumbre de la estimación revelados, acuerdo con el párrafo 140, se refieren a las estimaciones que ofrezcan una mayor dificultad, subjetividad o complejidad en el juicio para la gerencia. A medida que aumente el número de variables y supuestos que afectan al posible desenlace futuro de las incertidumbres, los juicios profesionales serán más subjetivos y complejos, y la posibilidad de que se produzcan ajustes materiales en el valor en libros de los activos o pasivos normalmente se verá incrementada en consecuencia.

143. Las informaciones a revelar del párrafo 140 no serán requeridas para los activos y pasivos que lleven asociado un riesgo significativo al suponer cambios materiales en su valor en libros dentro del año próximo si, en la fecha de presentación, se miden al valor razonable, basado en observaciones recientes de los precios de mercado (sus valores razonables podrían sufrir cambios importantes en el transcurso del próximo año, pero tales cambios no pueden determinarse a partir de los supuestos u otros datos de estimación de la incertidumbre a la fecha de presentación).

144. Las informaciones a revelar del párrafo 140 se presentarán de tal forma que ayuden a los usuarios de los estados financieros a entender los juicios profesionales efectuados por la gerencia, sobre el futuro y sobre otros supuestos clave en la estimación de la incertidumbre. La naturaleza y el alcance de la información proporcionada variarán de acuerdo con la naturaleza de los supuestos, y con otras circunstancias. Ejemplos de los tipos de información a revelar son los siguientes:

(a) la naturaleza de los supuestos u otras estimaciones relativas a la incertidumbre;

(b) la sensibilidad del importe en libros a los métodos, supuestos y estimaciones implícitas en su cálculo, incluyendo las razones de tal sensibilidad;

(c) la resolución esperada de una incertidumbre, así como el abanico de resultados razonablemente posibles dentro del periodo contable próximo, con respecto al importe en libros de los activos y pasivos afectados; y

(d) si la incertidumbre continúa sin resolverse, una explicación de los cambios efectuados en los supuestos pasados referentes a dichos activos y pasivos.

145. Al revelar la información del párrafo 140, no será necesario hacerlo sobre información presupuestaria ni los pronósticos realizados.

146. Cuando, en la fecha de presentación, sea impracticable revelar la naturaleza y alcance de los posibles efectos de un supuesto u otro dato que sean claves en la estimación de la incertidumbre, la entidad informará de que es razonablemente posible, basándose en el conocimiento existente, que los desenlaces que sean diferentes de los supuestos, en el próximo año, podrían exigir ajustes materiales en el importe en libros del activo o pasivo afectado. En cualquier caso, la entidad revelará la naturaleza y el importe en libros del activo o pasivo del específico (o de la clase de activos o pasivos) afectado por el supuesto en cuestión.

147. La información a revelar requerida por el párrafo 137, sobre los juicios particulares efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, no guardan relación con las informaciones a revelar acerca de los supuestos clave para la estimación de la incertidumbre previstos en el párrafo 140.

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. La NICSP 17 requiere revelar los supuestos significativos aplicados en la estimación del valor razonable de las partidas de propiedades, planta y equipo que se hayan revaluado.

Capital

148A. **Una entidad revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen los objetivos, las políticas y los procesos que ella aplica para gestionar el capital.**

148B. Para cumplir lo establecido en el párrafo 148A, la entidad revelará lo siguiente:

(a) Información cualitativa sobre sus objetivos, políticas y procesos de gestión de capital, que incluya (aunque no solo) entre otras cosas:

(i) una descripción de lo que considera capital a efectos de su gestión;

(ii) cuando una entidad está a sujeta a requerimientos externos de capital, la naturaleza de éstos y la forma en que se incorporan en la gestión de capital; y

(iii) cómo cumple sus objetivos de gestión de capital.

(b) Datos cuantitativos resumidos acerca de lo que gestiona como capital. Algunas entidades consideran como parte del capital a determinados pasivos financieros (por ejemplo, algunas formas de deuda subordinada). Otras excluyen del capital a algunos componentes del patrimonio (por ejemplo, los componentes surgidos de las coberturas de flujos de efectivo).

(c) Los cambios en (a) y (b) desde el periodo anterior.

(d) Si durante el periodo ha cumplido con cualquier requerimiento externo de capital al cual esté sujeto.

(e) Cuando la entidad no haya cumplido con alguno de estos requerimientos externos de capital impuestos, las consecuencias de este incumplimiento.

Estas informaciones a revelar deberán basarse en la información provista internamente al personal clave de la dirección de la entidad.

148C. Una entidad puede gestionar su capital de diversas formas y estar sujeta a distintos requerimientos sobre el capital. Por ejemplo, un conglomerado puede incluir entidades que lleven a cabo actividades de seguro y actividades bancarias, y esas entidades pueden también operar en diferentes jurisdicciones. Si la información a revelar de forma agregada sobre los requerimientos de capital y sobre la forma de gestionar el capital proporcionase información útil o distorsionase la comprensión de los recursos de capital de una entidad por parte de los usuarios de los estados financieros, la entidad revelará información separada sobre cada requerimiento de capital al que esté sujeta.

Instrumentos financieros con opción de venta clasificados como activos netos/patrimonio

148D. En el caso de instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio, una entidad revelará (en la medida en que no lo haya hecho en ninguna otra parte):

(a) **un resumen de datos cuantitativos sobre el importe clasificado como activos netos/patrimonio;**

(b) **sus objetivos, políticas y procesos de gestión de su obligación de recomprar o reembolsar los instrumentos cuando le sea requerido por los tenedores de los instrumentos, incluyendo cualquier cambio sobre el periodo anterior;**

(c) **las salidas de efectivo esperadas por reembolso o recompra de esa clase de instrumentos financieros; y**

(d) **información sobre cómo se determinaron las salidas de efectivo esperadas por reembolso o recompra.**

Otra información a revelar

149. **Una entidad revelará en las notas:**

(a) **el importe de los dividendos, o distribución similar, propuestos o anunciados antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, que no hayan sido reconocidos como distribución a los propietarios durante el periodo, así como los importes correspondientes por acción; y**

(b) **el importe de cualesquiera dividendos preferidos acumulados, o distribución similar, no reconocidos.**

150. **Una entidad revelará lo siguiente, si no ha sido revelado en otra parte de la información publicada con los estados financieros:**

(a) **el domicilio y forma legal de la entidad, y jurisdicción en que opera;**

(b) **una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad, y principales actividades;**

(c) **una referencia a la legislación pertinente que rige las operaciones de la entidad;**

(d) **el nombre de la entidad controladora directa y de la controladora última de la entidad económica (si fuera pertinente); y**

(e) **si es una entidad de vida limitada, información sobre la duración de la misma.**

Disposiciones transitorias

151. **Todas las disposiciones de esta Norma deberán aplicarse desde la fecha de la primera adopción de la misma, excepto en relación a partidas que no hayan sido reconocidas como consecuencia de disposiciones transitorias de otra NICSP. No se requerirá aplicar las guías de información a revelar de esta Norma a estas partidas, hasta que las disposiciones transitorias de dicha otra NICSP hayan quedado sin efecto. No se requiere la presentación de información comparativa con respecto a los estados financieros en los que se adopta por primera vez la base contable de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP.**

152. A pesar de la existencia de disposiciones transitorias en otras NICSP, es recomendable que las entidades en proceso de adoptar la base contable de acumulación (o devengo) en la presentación de su información financiera, cumplan íntegramente con todas las disposiciones de dichas otras Normas tan pronto como les sea posible.

Fecha de vigencia

153. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2008, se revelará este hecho.**

153A. **Los párrafos 79 y 82 fueron modificados por el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar este hecho.**

153B. La NICSP 28 modificó el párrafo 150 e insertó los párrafos 7A, 95A y 148D. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica la NICSP 28 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.

153C. La NICSP 30 modificó los párrafos 75, 129 y 148 e insertó los párrafos 148 a 148C. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica la NICSP 30 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.

153D. El párrafo 80 fue modificado mediante el documento Mejoras a las NICSP emitido en noviembre de 2010. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2012. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2012, deberá revelar este hecho.

154. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) tal como se define en las NICSP a efectos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen con posterioridad a la fecha de adopción.

Derogación de la NICSP 1 (2000)

155. Esta Norma sustituye a la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, emitida en 2000.

Apéndice A

Características cualitativas de la información financiera

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 1.

El IPSASB emitió el Capítulo 3, *Características cualitativas del Marco Conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público* (el *Marco Conceptual*) en enero de 2013. El Capítulo 3 detalla las características cualitativas (CQ) de la información incluida en los estados financieros con propósito general (IFPG) y las limitaciones dominantes de la información incluida en los IFPG.

Las CQ de este Apéndice se continuarán aplicando a los pronunciamientos vigentes a menos que se establezca de otra forma. Las CQ del *Marco Conceptual* se aplicarán en el futuro en el desarrollo de pronunciamientos. Los potenciales cambios resultantes de la emisión del *Marco Conceptual* incluyendo la derogación potencial de este Apéndice, se consideran correspondientes a la finalización del *Marco Conceptual*.

El Párrafo 29 de esta Norma requiere que una entidad presente información, que incluya las políticas contables, de forma que reúna determinadas características cualitativas. Esta guía resume las características cualitativas que debe cumplir la información financiera.

Las características cualitativas son los atributos que hacen útil, para los usuarios, la información suministrada en los estados financieros. Las cuatro principales características cualitativas son comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

Comprensibilidad

La información es comprensible cuando razonablemente se puede esperar que los usuarios comprendan su significado. A este efecto, se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y el entorno en que ella opera, y que están dispuestos a estudiar la información.

No se debe excluir de los estados financieros información sobre asuntos complejos simplemente por considerar que puede resultar demasiado difícil para que algunos usuarios la entiendan.

Relevancia

La información será relevante para los usuarios si éstos la pueden usar como ayuda para evaluar hechos pasados, presentes o futuros o para confirmar o corregir evaluaciones pasadas. Para que sea relevante, la información también debe ser oportuna.

Materialidad o Importancia relativa

La relevancia de la información se verá afectada por su naturaleza y materialidad o importancia relativa.

La información es material si su omisión o tergiversación puede influir en las decisiones o evaluaciones efectuadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad depende de la naturaleza o magnitud de la partida o error, considerados en las particulares circunstancias de su omisión o tergiversación. Por ello, la materialidad viene a ser como un umbral o un límite, en vez de una característica cualitativa básica que la información deba poseer para ser útil.

Fiabilidad

La información será fiable si está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representa o puede razonablemente esperarse que represente.

Representación fiel

Para que la información represente fielmente las transacciones y otros hechos, deberá presentarse de acuerdo a la esencia de dichas transacciones y otros hechos y no meramente según la forma legal de los mismos.

La esencia o fondo sobre la forma

Si la información sirve para representar fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretenden reflejar, es necesario que éstos se contabilicen y presenten de acuerdo con su esencia y realidad económica, y no meramente según su forma legal. La esencia de las transacciones y otros hechos no siempre es congruente con su forma legal.

Neutralidad

La información es neutral si es imparcial. Los estados financieros no son neutrales si la información que contienen ha sido seleccionada o se presenta en forma calculada para que influya en la toma de una decisión o en la formación de un criterio con el fin de producir un resultado o consecuencia predeterminados.

Prudencia

Prudencia es la inclusión de cierto grado de cautela en los criterios que es necesario aplicar al hacer una estimación en condiciones de incertidumbre, de tal modo que los activos o ingresos no queden sobreestimados ni los pasivos o gastos subestimados.

No obstante, el ejercicio de la prudencia no puede dar lugar, por ejemplo, (a) a la creación de reservas ocultas o provisiones excesivas, (b) a la deliberada subestimación de activos o ingresos, o (c) a la deliberada sobreestimación de pasivos o gastos; ya que, entonces, los estados financieros no serían neutrales y no tendrían, entonces, la cualidad de fiabilidad.

Integridad

La información presentada en los estados financieros deberá ser completa dentro de los límites de la materialidad y el costo.

Comparabilidad

La información de los estados financieros es comparable cuando los usuarios pueden identificar similitudes y diferencias entre dicha información y la de otros informes.

La comparabilidad es aplicable:

(a) a la comparación entre estados financieros de diferentes entidades; y

(b) a la comparación entre los estados financieros de la misma entidad en diferentes periodos.

Una implicación importante de la característica de comparabilidad es que los usuarios necesitan estar informados sobre las políticas empleadas en la preparación de los estados financieros, los cambios en dichas políticas y los efectos de tales cambios.

Debido a que los usuarios necesitan comparar el rendimiento de una entidad a lo largo del tiempo, es importante que los estados financieros muestren información de los periodos precedentes, que guarde correspondencia con la del periodo en curso.

Limitaciones a la fiabilidad y relevancia de la información

Oportunidad de presentación

Si se produce alguna demora indebida en la presentación de la información, ésta puede perder su relevancia. Para poder presentar la información de forma oportuna, puede a menudo ser necesario emitir información antes de conocer todos los aspectos de una transacción, deteriorándose así la fiabilidad. A la inversa, si la presentación de información se demora hasta poder conocer todos los aspectos, la información puede resultar altamente fiable pero de poco valor para los usuarios, que, entretanto, habrán tenido que tomar decisiones sin ella. Para alcanzar el equilibrio entre fiabilidad y relevancia, el factor predominante ha de ser cómo satisfacer mejor las necesidades del usuario respecto a la toma de decisiones.

Equilibrio entre beneficio y costo

El equilibrio entre beneficio y costo es una limitación dominante. Los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla. La evaluación de beneficio y costo es, sin embargo, esencialmente, cuestión de juicio profesional. Por otra parte, no siempre los costos recaen en los usuarios que gozan de los beneficios. Los beneficios pueden también alcanzar a usuarios distintos de aquellos para quienes se preparó la información. Por estas razones, es difícil aplicar una prueba costo-beneficio en un caso particular. No obstante, los organismos normativos, así como los responsables de la preparación de los estados financieros y los usuarios de los mismos deben tener en cuenta esta limitación.

Equilibrio entre características cualitativas

En la práctica, a menudo es necesario un equilibrio o contrapeso entre características cualitativas. Por lo general, el objetivo es llegar a un apropiado equilibrio entre estas características con el fin de que se alcancen los objetivos de los estados financieros. La importancia relativa de las características en diferentes situaciones es cuestión de juicio profesional.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

En las NICSP aplicables el 1 de enero de 2008:

(a) las referencias a “ahorro neto” o “desahorro neto” se modifican por “ahorro” o “desahorro”, y

(b) las referencias a las “notas a los estados financieros” se modifican por “notas”.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 1, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 1 como resultado del Proyecto general de mejoras del IASB del año 2003

Antecedentes

FC1. El Programa de convergencia con las NIIF del IPSASB es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP con las NIIF emitidas por el IASB, en la aplicación de la base contable de acumulación (o devengo), cuando sea adecuado para las entidades del sector público.

FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para apartarse. La falta de aplicación de su NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sea apropiada para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en *Comparación con las NIIF* incluida en cada NICSP.

FC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de propuesta de modificación de 13 de las NIC[1] como parte de su Proyecto general de mejoras. Los objetivos del Proyecto general de mejoras del IASB era “reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras.” Las NIC finales se emitieron en diciembre de 2003.

FC4. La NICSP 1, emitida en enero de 2000, se basó en la NIC 1 (revisada en 1997), que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003. Al final de 2003 el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC),[2] puso en marcha un Proyecto de Mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

---

1 Las NIC se emitieron por el predecesor del IASB, el IASC. Las Normas emitidas por el IASB se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB ha definido las NIIF integrando las NIIF, las NIC y las Interpretaciones de las Normas. En algunos casos, el IASB ha modificado, en lugar de reemplazado, las NIC, en aquellos casos en que las antiguas NIC se mantienen.

2 El PSC se convirtió en el IPSASB cuando el Consejo de la IFAC cambió el mandato del PSC para pasar a ser un consejo emisor de normas independiente en noviembre de 2004.

FC5. El IPSASB revisó la NIC 1 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. (Los Fundamentos de las conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB **www.iasb.org**). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la falta de aplicación.

FC6. La NIC 1 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de la emisión de las NIIF después de diciembre de 2003. La NICSP 1 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Ingresos

FC7. La NIC 1 utiliza el término ingreso, que no se utiliza en la NICSP 1. La NICSP 1 utiliza ingreso (de actividades ordinarias), que se corresponde con ingreso en las NIC/NIIF. El término ingreso en la NIC es más amplio que el de ingreso (de actividades ordinarias) en la NICSP 1, comprendiendo ganancias adicionales a éste. Las NICSP no incluyen una definición de ingreso como la de la NIC1, y la introducción de esta definición no era parte del proyecto de mejoras y no se incluyó en el ED 26.

Partidas extraordinarias

FC8. La NIC 1 prohíbe que una entidad presente, en el estado de resultados o en las notas, partida alguna de ingresos o gastos con la consideración de partidas extraordinarias. El IASB concluyó que las partidas tratadas como extraordinarias resultan de los riesgos de la actividad normal afrontados por una entidad y no justifican la presentación en un componente separado del estado de resultados. La naturaleza o función de una transacción u otro suceso, más que su frecuencia, deberían determinar su presentación dentro del estado de resultados.

FC9. La definición de partidas extraordinarias en la NICSP 1 (2000) difería de la definición incluida en la anterior versión (1993) de la NIC 8, *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.* [3] Esta diferencia reflejaba la opinión del sector público acerca de

[3] La NICSP 1 (2000) definía partidas extraordinarias como "ingresos o gastos que surgen por sucesos o transacciones que son claramente distintas de las actividades ordinarias de la entidad, que no se espera que se repitan frecuente o regularmente y que están fuera del control o influencia de la misma". La NIC 8 definía "partidas extraordinarias" como "ingresos o gastos que surgen por sucesos o transacciones que son claramente distintas de las actividades ordinarias de la empresa y que, por tanto, no se espera que se repitan frecuente o regularmente".

lo que constituía una partida extraordinaria para las entidades del sector público.

FC10. Esta Norma no prohíbe de forma específica la presentación de partidas de ingresos y gastos como partidas extraordinarias en el estado de rendimiento financiero o en las notas. La NIC 1 prohíbe que cualquier partida de ingresos o gastos se presentare como partida extraordinaria en el estado de resultados o en las notas. El IPSASB opina que las NICSP no deberían prohibir que las entidades revelen partidas extraordinarias en las notas o en el estado de rendimiento financiero. Esto es así porque ellos creen que la información a revelar sobre partidas extraordinarias puede ser congruente con los objetivos y características cualitativas de la información financiera. Sin embargo, otros miembros opinan que no existe una razón específica para que el sector público se desvíe de los requerimientos de la NIC 1 con respecto a esta cuestión. Ellos también destacaron que la NICSP 1 no prohíbe la presentación por separado, en el los estados financieros o en las notas, de partidas que sean distintas de las actividades ordinarias de un gobierno, siempre que estas partidas sean materiales. No están convencidos de que exista una razón específica para que el sector público se desvíe de la prohibición del IASB sobre la presentación de "partidas extraordinarias" en los estados financieros.

Revisión de la NICSP 1 como resultado del documento del IASB Mejoras a las NIIF emitido en 2008.

FC11. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 1 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de las modificaciones.

Revisión de la NICSP 1 como resultado del documento del IASB Mejoras a las NIIF emitido en 2009.

FC12. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 1 incluida en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en abril de 2009 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de la modificación.

Guía de Implementación

Esta Guía acompaña a la NICSP 1, pero no es parte de la misma.

Estructura ilustrativa de los estados financieros

GI1. Esta Norma establece los componentes de los estados financieros y los requisitos mínimos de presentación en el de situación financiera y del estado de rendimiento financiero, así como para la presentación de los cambios en los activos netos/patrimonio. También describe partidas adicionales que pueden presentarse en el estado financiero correspondiente o en las notas. Esta guía proporciona ejemplos simples de formas en las que pueden cumplirse los requerimientos para la presentación del estado de situación financiera, del estado de rendimiento financiero y del estado de cambios en los activos netos/patrimonio establecidos en la Norma. El orden de presentación y las descripciones utilizadas para las líneas de partida debe cambiarse cuando sea necesario para conseguir una presentación razonable en las circunstancias particulares de cada entidad. Es probable, por ejemplo, que líneas de partida de una entidad del sector público, como el Ministerio de Defensa, sean significativamente distintas a los de otra, como el Banco Central.

GI2. El estado de situación financiera ilustrativo muestra un modo en el que puede presentarse un estado de situación financiera que distingue entre partidas corrientes y no corrientes. Otros formatos pueden ser igualmente apropiados, siempre que la distinción sea clara.

GI3. Los estados financieros han sido preparados para un gobierno nacional y el estado de rendimiento financiero (por función) ilustra las funciones de las clasificaciones gubernamentales usadas en las Estadísticas de Finanzas Públicas. No es muy probable que estas clasificaciones funcionales sean aplicables a todas las entidades del sector público. Se referirá a esta Norma cuando se busquen ejemplos de clasificaciones funcionales más genéricas para otras entidades del sector público.

GI4. No se pretende que los ejemplos ilustren todos los aspectos de las NICSP. Tampoco comprenden un conjunto completo de estados financieros, que también incluirían un estado de flujos de efectivo, un resumen de las políticas contables significativas y demás notas explicativas.

Entidad del sector público - Estado de políticas contables (extracto)

Entidad que informa

Los estados financieros presentados corresponden a una entidad del sector público (gobierno nacional del país A). Los estados financieros incluyen a la entidad que informa tal como se especifica en la legislación pertinente (Ley de Finanzas Públicas 20XX). Esta incluye:

- los ministerios del gobierno central; y
- las Empresas Públicas.

Bases de preparación

Los estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público para la base contable de acumulación (o devengo). La base de medición aplicada es el costo histórico ajustado por la revaluación de los activos.

Los estados financieros han sido preparados en base al principio de negocio en marcha, y las políticas contables se han aplicado de modo congruente a lo largo del periodo.

Entidad del sector público – Estado de situación financiera

Al 31-Diciembre-20X2
(miles de unidades monetarias)

	20X2	20X1
ACTIVOS		
Activos corrientes		
Efectivo y equivalentes al efectivo	X	X
Cuentas por cobrar	X	X
Inventarios	X	X
Pagos anticipados	X	X
Otros activos corrientes	X	X
	X	X
Activos no corrientes		
Cuentas por cobrar	X	X
Inversiones en asociadas	X	X
Otros activos financieros	X	X
Infraestructuras, planta y equipo	X	X
Terrenos y Edificios	X	X
Activos intangibles	X	X
Otros activos no financieros	X	X
	X	X
Activos totales	X	X
PASIVOS		
Pasivos corrientes		
Cuentas por pagar	X	X
Préstamos corto plazo	X	X
Parte corriente de préstamos a largo plazo	X	X
Provisiones a corto plazo.	X	X
Beneficios a los empleados	X	X
Pensiones	X	X
	X	X
Pasivos no corrientes		
Cuentas por pagar	X	X
Préstamos a largo plazo	X	X
Provisiones a largo plazo	X	X
Beneficios a los empleados	X	X
Pensiones	X	X
	X	X
Pasivos totales	X	X
Activos netos	X	X
ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO		
Capital aportado por otros organismos		
Otras entidades gubernamentales	X	X
Reservas	X	X
Resultado positivo (ahorro)/negativo (desahorro) acumulado	X	X
Intereses minoritarios	X	X
Total activos netos/patrimonio	**X**	**X**

Entidad del sector público – Estado de rendimiento financiero del ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X2

(Ilustración de la clasificación de gastos por función)
(miles de unidades monetarias)

	20X2	**20X1**
Ingresos		
Impuestos	X	X
Cuotas, multas, penalizaciones y licencias	X	X
Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X
Transferencias de otras entidades gubernamentales	X	X
Otros ingresos	X	X
Total ingresos de actividades ordinarias	X	X
Gastos		
Servicios públicos generales	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)
Orden público y seguridad nacional	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)
Sanidad	(X)	(X)
Protección social	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)
Protección medioambiental	(X)	(X)
Otros gastos	(X)	(X)
Costos financieros	(X)	(X)
Gastos totales	(X)	(X)
Participación en resultado positivo (ahorro) de asociadas*	X	X
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo	X	X
Atribuible a:		
Propietarios de la entidad controladora	X	X
Intereses minoritarios	X	X
	X	X

* Esto representa la parte del resultado positivo (ahorro) de las asociadas atribuible a los propietarios de las mismas, es decir, es después de impuestos e intereses minoritarios en las asociadas.

Entidad del sector público – Estado de rendimiento financiero del ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X2

(Ilustración de la clasificación de gastos por naturaleza)
(miles de unidades monetarias)

	20X2	**20X1**
Ingresos		
Impuestos	X	X
Cuotas, multas, penalizaciones y licencias	X	X
Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X
Transferencias de otras entidades gubernamentales	X	X
Otros ingresos	X	X
Ingresos totales	X	X
Gastos		
Sueldos, salarios y beneficios a los empleados	(X)	(X)
Subvenciones y otros pagos por transferencias	(X)	(X)
Suministros y material para consumo	(X)	(X)
Gasto de depreciación y amortización	(X)	(X)
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo*	(X)	(X)
Otros gastos	(X)	(X)
Costos financieros	(X)	(X)
Total gastos	(X)	(X)
Participación en resultado positivo (ahorro) de entidades asociadas	X	X
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo	X	X
Atribuible a:		
Propietarios de la entidad controladora	X	X
Intereses minoritarios	X	X
	X	X

* En un estado de rendimiento financiero en el que los gastos se clasifican por naturaleza, un deterioro del valor de las propiedades, planta y equipo se muestra como una línea de partida separada. Por el contrario, si los gastos se clasifican por función, el deterioro del valor se incluirá en la función con la que se relaciona.

Entidad del sector público – Estado de cambios en los activos netos/patrimonio para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1

(miles de unidades monetarias)	**Atribuible a propietarios de la entidad controladora**					**Intereses minoritarios**	**Total activos netos/patrimonio**
	Capital aportado	**Otras reservas**[4]	**Reserva de conversión**	**Resultados Acumulados***(* ahorro o desahorro*)*	**Total**		
Saldo a 31 de diciembre de 20X0	X	X	(X)	X	X	X	X
Cambios en políticas contables				(X)	(X)	(X)	(X)
Saldo reexpresado	X	X	(X)	X	X	X	X
Cambios en los activos netos/patrimonio para 20X1							
Ganancias por la revaluación de propiedades, planta y equipo		X			X	X	X
Pérdidas por revaluación de inversiones		(X)			(X)	(X)	(X)
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero			(X)		(X)	(X)	(X)
Ingresos netos reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio		X	(X)		X	X	X

[4] Otras reservas se descompondrán en sus componentes si son materiales.

(miles de unidades monetarias)	**Atribuible a propietarios de la entidad controladora**					**Intereses minoritarios**	**Total activos netos/patrimonio**
	Capital aportado	**Otras reservas**[4]	**Reserva de conversión**	**Resultados Acumulados**(ahorro o desahorro)	**Total**		
Resultado positivo (ahorro) del período				X	X	X	X
Ingreso y gasto total reconocido durante el periodo		X	(X)	X	X	X	X
Saldo al 31 de diciembre de 20X1 diferido	X	X	(X)	X	X	X	X
Saldo al 31 de diciembre de 20X1 anticipado	X	X	(X)	X	X	X	X
Cambios en los activos netos/patrimonio para 20X2							
Pérdidas por la revaluación de propiedades, planta y equipo		(X)			(X)	(X)	(X)
Pérdidas por revaluación de inversiones		X			X	X	X
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero			(X)		(X)	(X)	(X)
Ingresos netos reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio		(X)	(X)		(X)	(X)	(X)

(miles de unidades monetarias)	**Atribuible a propietarios de la entidad controladora**					**Intereses minoritarios**	**Total activos netos/patrimonio**
	Capital aportado	**Otras reservas**[4]	**Reserva de conversión**	**Resultados Acumulados**(ahorro o desahorro)	**Total**		
Resultado negativo (desahorro) del período				(X)	(X)	(X)	(X)
Ingreso y gasto total reconocido durante el periodo		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Saldo a 31 de diciembre de 20X2	X	X	(X)	X	X	X	X

Comparación con la NIC 1

La NICSP 1 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 1 (2003) e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 1 como resultado de los documentos *Mejoras a las NIIF* emitidos en mayo de 2008 y abril de 2009, respectivamente. En el momento de emitir esta Norma, el IPSASB no ha considerado la aplicabilidad de la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, a las entidades del sector público, por lo tanto la NICSP 1 no refleja las modificaciones hechas a las NIC 1 con ocasión de la emisión de la NIIF 5. Las principales diferencias entre la NICSP 1 y la NIC 1 son las siguientes:

- La NICSP 1 incluye comentarios adicionales a los de la NIC 1 para aclarar la aplicabilidad de la Norma a la contabilidad de las entidades del sector público; por ejemplo, ampliando la discusión sobre la aplicación del concepto de negocio en marcha.
- La NIC 1 permite la presentación de un estado que muestre todos los cambios en los activos netos/patrimonio o un estado que muestre los cambios en los activos netos/patrimonio, con excepción de los provenientes de las transacciones de capital con los propietarios y las distribuciones a los mismos en su condición de tales. La NICSP 1 requiere la presentación de un estado que muestre todos los cambios en los activos netos/patrimonio.
- La NICSP 1 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 1. Los ejemplos más significativos son los términos “estado de rendimiento financiero” y “activos netos/patrimonio” en la NICSP 1. Los términos equivalentes en la NIC 1 son “estado de resultados” y “patrimonio”.
- La NICSP 1 no utiliza el término “ingreso”, que tiene en la NIC 1 un significado más amplio que el término “ingreso (de actividades ordinarias)” utilizado en la NICSP 16.
- La NIC 1 define “Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)” para incluir las NIIF, NIC e Interpretaciones SIC/CINIIF. La NICSP 1 no define “Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.”
- La NICSP 1 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 1 (párrafo 7).
- La NICSP 1 contiene comentarios sobre la responsabilidad de la preparación de los estados financieros. La NIC 1 no incluye los mismos comentarios (párrafos 19 y 20).
- La NICSP 1 utiliza la frase “el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma” para reemplazar la frase equivalente en la NIC 1 “el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco Conceptual”. Esto se debe a que no existe un Marco Conceptual en las NICSP.

- LA NICSP 1 contiene comentarios sobre la oportunidad de los estados financieros debido a la carencia de un Marco Conceptual equivalente en las NICSP (párrafo 69).
- La NICSP 1 no prohíbe de forma específica la presentación de partidas de ingresos y gastos como partidas extraordinarias en el estado de rendimiento financiero o en las notas. La NIC 1 prohíbe que cualquier partida de ingresos o gastos se presentare como partida extraordinaria en el estado de resultados o en las notas.
- La NICSP 1 contiene una disposición transitoria que permite no revelar de partidas que han sido excluidas de los estados financieros a causa de la aplicación de una disposición transitoria de otra NICSP (párrafo 151).
- La NICSP 1 contiene un resumen con valor normativo de las características cualitativas (sobre la base del marco conceptual del IASB) en el Apéndice A.

NICSP 2 – ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 7, *Estado de Flujos de Efectivo*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 7, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 2 – ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo*, fue emitida en mayo de 2000.

Desde entonces, la NICSP 2 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (emitida en diciembre de 2006)
- NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (emitida en diciembre de 2006)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 2

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
22	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010 Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
25	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
27	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
30	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
36	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
37	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
40[1]	[Eliminado]	NICSP 3 diciembre de 2006

[1] Los párrafos posteriores han sido vueltos a renumerar.

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
		Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
41	[Eliminado]	NICSP 3 diciembre de 2006
42	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
43	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
47	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
63A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
63B	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
EI	Modificado	NICSP 3 diciembre de 2006

Mayo de 2000

NICSP 2 – ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1–4
Beneficios de la información sobre flujos de efectivo	5–7
Definiciones	8–17
Efectivo y equivalentes al efectivo	9–11
Entidad económica	12–14
Beneficios económicos o potencial de servicio futuros	15
Empresas públicas	16
Activos netos/patrimonio	17
Presentación de un estado de flujos de efectivo	18–26
Actividades de operación	21–24
Actividades de inversión	25
Actividades de financiación	26
Información sobre flujos de efectivo de las actividades de operación	27–30
Información sobre flujos de efectivo de las actividades de inversión y financiación	31
Información sobre flujos de efectivo en términos netos	32–35
Flujos de efectivo en moneda extranjera	36–39
Intereses y dividendos	40–43
Impuesto sobre la ganancia neta	44–46
Inversiones en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos	47–48
Adquisición y disposición o enajenación de entidades controladas y otras unidades operativas.	49–53
Transacciones no monetarias	54–55
Componentes del efectivo y equivalentes al efectivo	56–58
Otra información a revelar	59–62

Fecha de vigencia 63–64

Ejemplos ilustrativos

Comparación con la NIC 7

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 2, *Estado de Flujos de Efectivo*, está contenida en el objetivo y párrafos 1 a 64. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 2 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.* La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

El estado de flujos de efectivo identifica (a) las fuentes de entrada de efectivo, (b) las partidas en que se ha gastado el efectivo durante el periodo sobre el que se informa, y (a) el saldo de efectivo a la fecha de presentación. La información sobre los flujos de efectivo de una entidad es útil porque suministra información a los usuarios de los estados financieros, tanto a efectos de rendición de cuentas como de toma de decisiones. La información sobre flujos de efectivo permite a los usuarios determinar la forma en que una entidad del sector público ha obtenido el efectivo que necesitaba para financiar sus actividades y la manera en que dicho efectivo ha sido usado. Al tomar y evaluar decisiones sobre la asignación de recursos, respecto, por ejemplo, al sostenimiento de las actividades de la entidad, es necesario que los usuarios adquieran la debida comprensión acerca de las fechas en que se producen los flujos de efectivo y el grado de certidumbre relativa de su aparición. El objetivo de esta Norma es exigir a las entidades que suministren información sobre las variaciones históricas del efectivo y equivalentes al efectivo que posee, mediante la presentación de un estado de flujos de efectivo, clasificados según procedan de actividades de operación, de inversión y de financiación.

Alcance

1. **Una entidad que prepare y presente estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) debe confeccionar un estado de flujos de efectivo, de acuerdo con los requerimientos de esta Norma, y debe presentarlo como parte integrante de sus estados financieros para cada periodo en que se presenten.**

2. La información sobre flujos de efectivo puede ser útil para los usuarios de los estados financieros al (a) evaluar los flujos de efectivo de la misma, (b) evaluar el cumplimiento de la entidad con las leyes y reglamentos (incluyendo los presupuestos, cuando proceda) y (c) tomar decisiones relativas al suministro de recursos o realización de transacciones con la entidad. Los usuarios suelen estar interesados en la forma en que la entidad genera y usa su efectivo y equivalentes al efectivo. Esta necesidad es independiente de la naturaleza de las actividades de la entidad, incluso cuando el efectivo pueda ser considerado como el producto de la entidad en cuestión, como puede ser el caso de las instituciones financieras públicas. Básicamente, las entidades necesitan efectivo por las mismas razones, por muy diferentes que sean las actividades que constituyen su principal fuente de ingresos. Las entidades necesitan el efectivo para pagar los bienes y servicios que consumen, para satisfacer los gastos financieros de su deuda, y, en algunos casos, para reducir sus niveles de deuda. Por consiguiente, esta Norma exige que todas las entidades presenten un estado de flujos de efectivo.

3. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

4. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitidas por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

Beneficios de la información sobre flujos de efectivo

5. La información sobre los flujos de efectivo de una entidad es útil para ayudar a los usuarios a predecir (a) las necesidades futuras de efectivo de la entidad, (b) la capacidad de ésta para generar flujos de efectivo en el futuro, y (c) su capacidad para financiar los cambios que se produzcan en el alcance y naturaleza de sus actividades. El estado de flujos de efectivo también proporciona los medios a través de los que la entidad puede sustentar su rendición de cuentas por los flujos de entrada y salida de efectivo durante el periodo sobre el que se informa.

6. Un estado de flujos de efectivo, cuando se utiliza conjuntamente con el resto de estados financieros, suministra información que permite a los usuarios evaluar los cambios en los activos netos/patrimonio de la entidad, su estructura financiera (incluyendo su liquidez y solvencia) y su capacidad para modificar tanto los importes como las fechas de cobros y pagos, a fin de adaptarse a la evolución de las circunstancias y a las oportunidades que se puedan presentar. También fortalece la comparabilidad de la información sobre el rendimiento operativo de diferentes entidades, puesto que elimina los efectos de utilizar distintos tratamientos contables para las mismas transacciones y otros eventos.

7. Con frecuencia, la información histórica sobre flujos de efectivo se usa como indicador del importe, oportunidad y certidumbre de los flujos de efectivo futuros. Es también útil para comprobar la exactitud de evaluaciones pasadas de los flujos de efectivo futuros.

Definiciones

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

   <u>Efectivo</u> (<u>Cash</u>) comprende el dinero en caja y los depósitos bancarios a la vista.

   <u>Equivalentes de efectivo</u> (<u>Cash equivalents</u>) son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo y que están sujetos a un riesgo insignificante de cambios en su valor.

Flujos de efectivo (Cash Flows) son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes de efectivo.

Control (Control) es la potestad para dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad de forma que se beneficie de sus actividades.

Actividades de financiación (Financing activities) son actividades que producen cambios en el tamaño y composición del capital aportado y en el endeudamiento de la entidad.

Actividades de inversión (Investing activities) son la adquisición y disposición de activos a largo plazo y otras inversiones no incluidas en los equivalentes de efectivo.

Actividades de Operación (Operating activities) son las actividades de la entidad que no son actividades de inversión o financiación.

Fecha de presentación (Reporting date) es la fecha del último día del periodo sobre el que se informa al que se refieren los estados financieros.

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 por separado.

Efectivo y equivalentes al efectivo

9. Los equivalentes al efectivo se tienen con el fin cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para inversión u otros fines. Para que una inversión se considere como equivalente al efectivo, debe poder ser fácilmente convertible en una cantidad determinada de efectivo y estar sujeta a un riesgo insignificante de cambios en su valor. Por tanto, una inversión normalmente se considera como equivalente al efectivo solo si tiene un vencimiento próximo de, digamos, tres meses o menos desde la fecha de adquisición. Las participaciones en el patrimonio de otras entidades se excluyen de los equivalentes al efectivo a menos que sean, sustancialmente, equivalentes al efectivo.

10. Los préstamos bancarios se consideran, en general, como actividades de financiación. Sin embargo, en algunos países, los sobregiros o descubiertos bancarios que sean exigibles en cualquier momento forman parte integrante de la gestión del efectivo de una entidad. En tales circunstancias, los sobregiros o descubiertos bancarios se incluyen como un componente del efectivo y equivalentes al efectivo. Una característica de estas operaciones bancarias es que el saldo con el banco fluctúa con frecuencia de positivo a descubierto.

11. Los flujos de efectivo excluyen los movimientos entre partidas que constituyen efectivo o equivalentes al efectivo, puesto que estos componentes son parte de la gestión de efectivo de la entidad más que de sus actividades de operación, de inversión o financiación. La gestión del efectivo incluye la inversión del exceso de efectivo en equivalentes al efectivo.

Entidad económica

12. El término entidad económica se usa en esta Norma para definir, a efectos de presentación de la información financiera, un grupo de entidades que comprende a la entidad controladora y a las entidades controladas.

13. Otros términos usados a veces para referirse a una entidad económica incluyen entidad administrativa, entidad financiera, entidad consolidada y grupo.

14. Una entidad económica puede incluir entidades con objetivos de carácter social y comercial. Por ejemplo, un organismo gubernamental de vivienda puede ser una entidad económica que incluya entidades que proporcionan vivienda a precio simbólico, así como también entidades que proporcionan alojamiento en régimen comercial.

Beneficios económicos o potencial de servicio futuros

15. Los activos proporcionan un medio a las entidades para alcanzar sus objetivos. Los activos empleados para suministrar bienes y servicios de acuerdo con los objetivos de la entidad, pero que no generan directamente flujos de entrada de efectivo, se suelen definir como portadores de un potencial de servicio. A los activos empleados para generar flujos de entrada de efectivo netos se les suele definir como portadores de beneficios económicos futuros. Para abarcar todos los objetivos a los que puede destinarse un activo, la presente Norma emplea el término “beneficios económicos o un potencial de servicio futuros”, término que describe la característica esencial de los activos

Empresas públicas

16. El término Empresa Pública (EP) incluye empresas comerciales que prestan servicios públicos y empresas financieras, como las instituciones financieras. Las EP no son, en esencia, diferentes de aquéllas que realizan actividades similares en el sector privado. Generalmente, las EP operan para obtener un beneficio, aunque algunas pueden tener obligaciones limitadas de servicio a la comunidad según las cuales deben proporcionar bienes y servicios a individuos o instituciones de la comunidad de forma gratuita o a precios significativamente reducidos. La NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados* proporciona guías para determinar si existe control a efectos de la presentación de información financiera, y debe

recurrirse a dicha NICSP para determinar si una EP está controlada por otra entidad del sector público.

Activos netos/patrimonio

17. El término activos netos/patrimonio se usa en esta Norma para referirse a la medida residual resultante en el Estado de posición financiera (activos menos pasivos). Los activos netos /patrimonio pueden ser positivos o negativos. Se pueden utilizar otros términos en lugar de activos netos/patrimonio, siempre y cuando su significado quede claro.

Presentación de un estado de flujos de efectivo

18. **El estado de flujos de efectivo debe informar de los flujos de efectivo del periodo clasificados por actividades de operación, de inversión y de financiación.**

19. Una entidad presenta sus flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación, de inversión y de financiación de la manera que resulte más apropiada para sus actividades. La clasificación por actividad suministra información que permite a los usuarios evaluar el impacto de las mismas sobre la posición financiera de la entidad, y el importe de su efectivo y equivalentes al efectivo. Esta información puede ser útil también al evaluar las relaciones entre tales actividades.

20. Una transacción única puede contener flujos de efectivo que se clasifican de manera diferente. Por ejemplo, cuando los reembolsos correspondientes a un préstamo incluyen capital e interés, la parte de intereses puede clasificarse como una actividad de operación y el elemento de capital se clasificaría como actividad de financiación.

Actividades de operación

21. El importe de los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación es un indicador clave del grado en que las operaciones de la entidad se hallan financiadas:

    (a) por medio de impuestos (directa e indirectamente); o

    (b) por los receptores de los bienes y servicios suministrados por la entidad.

    El importe de los flujos de efectivo netos también ayuda a mostrar la habilidad de la entidad para mantener su capacidad operativa, pagar sus obligaciones, pagar un dividendo o distribución similar a sus propietarios, y realizar nuevas inversiones sin recurrir a fuentes externas de financiación. Los flujos de efectivo de operaciones consolidados a nivel del gobierno en su conjunto es un indicador del grado en que el gobierno ha financiado sus actividades corrientes a través de los impuestos y otros cargos. La

información acerca de los componentes específicos de los flujos de efectivo históricos de las actividades de operación es útil, junto con otra información, para pronosticar los flujos de efectivo futuros de tales actividades.

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 concepto de cargos por bienes y servicios suministrados por la entidad;

(c) cobros en efectivo procedente 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;

(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 por operaciones en discontinuación; y

(l) cobros o pagos en efectivo derivados de resolución de litigios.

Algunas transacciones, tales como la venta de un elemento de planta, 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 en efectivo 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 83A de la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, son flujos de efectivo procedentes de actividades de operación. Los cobros en efectivos procedentes del arrendamiento y posterior venta de esos activos también se considerarán como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación.

23. Una entidad puede tener títulos o conceder préstamos por razones de intermediación u otro tipo de acuerdos comerciales habituales, en cuyo caso estas inversiones se considerarán similares a los inventarios adquiridos específicamente para revender. Por tanto, los flujos de efectivo de tales operaciones se clasifican como procedentes de actividades de operación. De forma similar, los anticipos de efectivo y préstamos realizados por instituciones financieras se clasificarán habitualmente como actividades de operación, puesto que están relacionados con la principal actividad generadora de efectivo de dicha entidad.

24. En algunas jurisdicciones, los gobiernos u otras entidades del sector público asignarán o autorizarán fondos a las entidades para financiar las operaciones de una entidad, sin hacer una clara distinción en la disposición de dichos fondos, entre actividades corrientes, inversiones de capital y capital aportado. Cuando la entidad no pueda identificar separadamente las asignaciones o autorizaciones presupuestarias como actividades corrientes, inversiones de capital y aportaciones de capital, dichas asignaciones o autorizaciones presupuestarias deberán clasificarse como flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación y este hecho deberá revelarse en las notas a los estados financieros.

Actividades de inversión

25. La información a revelar separada de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión es importante, porque los flujos de efectivo representan la medida en la que se han hecho desembolsos para constituir los recursos con que se pretende contribuir a la prestación de servicios de la entidad en el futuro. Solo las salidas de efectivo que den lugar al reconocimiento de un activo en el estado de situación financiera cumplen las condiciones para su clasificación como actividades de inversión. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes:

(a) pagos en efectivo para comprar propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo. Estos pagos incluyen los relacionados con los costos de desarrollo capitalizados y las propiedades, planta y equipo construidas por la propia entidad;

(b) cobros en efectivo por ventas de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo;

(c) pagos en efectivo por la adquisición de instrumentos de pasivo o de patrimonio, emitidos por otras entidades, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se tengan para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales);

(d) cobros en efectivo por venta de instrumentos de pasivo o de capital emitidos por otras entidades, así como inversiones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos instrumentos considerados efectivo y otros equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación);

(e) anticipos de efectivo y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas);

(f) cobros en efectivo derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas);

(g) pagos en efectivo de contratos de futuros, contratos a término, opciones y contratos de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación o comercialización, o los pagos se clasifiquen como actividades de financiación; y

(h) cobros procedentes de contratos a futuro, a término, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantienen por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales, o bien cuando los anteriores cobros se clasifican como actividades de financiación.

Cuando un contrato se trata contablemente como cobertura de una posición identificable determinada, los flujos de efectivo del mismo se clasifican de la misma forma que los procedentes de la posición que se está cubriendo.

Actividades de financiación

26. Es importante revelar información separada de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación, puesto que resulta útil al realizar la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los suministradores de capital a la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes:

(a) cobros en efectivo procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, pagarés, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo a largo o corto plazo;

(b) reembolsos de los fondos tomados en préstamo; e

(c) pagos realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero.

Información sobre flujos de efectivo de las actividades de operación

27. **La entidad debe informar acerca de los flujos de efectivo de las operaciones usando uno de los dos siguientes métodos:**

    (a) **el método directo, según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos; o**

    (b) **el método indirecto, según el cual el resultado (ahorro o desahorro) se corrige por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido o acumulaciones (o devengos) de cobros o pagos de operación en efectivo pasados o futuros y las partidas de ingresos o gastos asociadas con flujos de efectivo de inversión o financiación.**

28. Se aconseja a las entidades que presenten los flujos de efectivo utilizando el método directo. El método directo suministra información que (a) puede ser útil para estimar los flujos de efectivo futuros, y (b) no está disponible utilizando el método indirecto. En este método directo, la información acerca de las principales categorías de cobros o pagos en términos brutos puede ser obtenida por uno de los siguientes procedimientos:

    (a) utilizando los registros contables de la entidad; o

    (b) ajustando los ingresos y gastos de operación, (intereses recibidos e ingresos e intereses pagados y otros cargos similares en el caso de una institución financiera pública), y otras partidas del estado de rendimiento financiero, para:

        (i) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y cuentas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;

        (ii) otras partidas distintas al efectivo; e

        (iii) otras partidas cuyos efectos monetarios se consideran flujos de efectivo de inversión o financiación.

29. Es recomendable que las entidades que presentan flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación aplicando el método directo, suministren también una conciliación entre el resultado (ahorro o desahorro) de las actividades ordinarias y el flujo de efectivo neto de las actividades de operación. Esta conciliación puede presentarse como parte del estado de flujos de efectivo o en las notas a los estados financieros.

30. En el método indirecto, el flujo neto por actividades de operación se determina corrigiendo el resultado (ahorro o desahorro) del ejercicio proveniente de las actividades ordinarias por los efectos de:

(a) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y cuentas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;

(b) las partidas distintas al efectivo, tales como depreciación, provisiones, impuestos diferidos, pérdidas y ganancias en moneda extranjera no realizadas, resultados (ahorros) no distribuidos provenientes de asociadas, e intereses minoritarios; y

(c) cualquier otra partida cuyos efectos monetarios se consideren flujos de efectivo de inversión o financiación.

(d) [Eliminado]

Información sobre flujos de efectivo de las actividades de inversión y financiación

31. **Una entidad debe informar por separado sobre las principales categorías de cobros y pagos brutos procedentes de actividades de inversión y financiación, excepto para los flujos de efectivo descritos en los párrafos 32 y 35, que se presentan en términos netos.**

Información sobre flujos de efectivo en términos netos

32. **Los flujos de efectivo que proceden de los siguientes tipos de actividades de operación, de inversión o de financiación, pueden presentarse en términos netos:**

(a) **cobros y pagos por cuenta de clientes, contribuyentes o beneficiarios, siempre y cuando los flujos de efectivo reflejen la actividad de la otra parte más que la correspondiente a la entidad; y**

(b) **cobros y pagos procedentes de partidas en las que la rotación es elevada, los importes grandes y el vencimiento próximo.**

33. El apartado (a) del párrafo 32 se refiere sólo a las transacciones en que los saldos de efectivo resultantes son controlados por la entidad que informa. Ejemplos de los correspondientes cobros y pagos incluyen:

(a) la recaudación de impuestos efectuada por un nivel del gobierno por cuenta de otro nivel de gobierno; sin incluir los impuestos recaudados por un gobierno para su propio uso, como parte de un acuerdo de coparticipación en la recaudación;

(b) la aceptación y reembolso de depósitos a la vista por parte de una institución financiera pública;

(c) los fondos mantenidos para clientes en una entidad de inversión o fiduciaria; y

(d) los alquileres cobrados por cuenta y pagados a los poseedores de propiedades de inversión.

34. Ejemplos de cobros y pagos a los que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 32 son los anticipos y reembolsos hechos por causa de:

(a) la compra y venta de inversiones financieras; y

(b) otros préstamos a corto plazo, por ejemplo los que tienen un periodo de vencimiento de tres meses o menos.

35. **Los siguientes flujos de efectivo, procedentes de las actividades de una entidad financiera pública, pueden presentarse en términos netos:**

(a) **pagos y cobros por la aceptación y reembolso de depósitos con una fecha fija de vencimiento;**

(b) **colocación y recuperación de depósitos en otras instituciones financieras; y**

(c) **anticipos y préstamos hechos a clientes, así como el reembolso de tales partidas.**

Flujos de efectivo en moneda extranjera

36. **Los flujos de efectivo procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a la moneda funcional de la entidad aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio entre ambas monedas en la fecha en que se produjo cada flujo de efectivo.**

37. **Los flujos de efectivo de una entidad controlada extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio entre la moneda funcional y la moneda extranjera, en la fecha en que se produjo cada flujo de efectivo.**

38. Los flujos en moneda extranjera se presentarán de acuerdo con la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*. En ella se permite utilizar una tasa de cambio que se aproxime al cambio efectivo. Por ejemplo, esto supone que puede utilizarse una media ponderada de las tasas de cambio de un periodo para contabilizar las transacciones en moneda extranjera o la conversión de los flujos de efectivo de una entidad controlada extranjera. La NICSP 4 no permite usar el tipo de cambio de la fecha de los estados financieros para convertir los flujos de efectivo de una entidad controlada extranjera.

39. Las pérdidas o ganancias no realizadas que surgen de diferencias de cambio en moneda extranjera no son flujos de efectivo. Sin embargo, el efecto que la variación en las tasas de cambio tiene sobre el efectivo y los equivalentes

al efectivo, mantenidos o debidos en moneda extranjera, será objeto de presentación en el estado de flujos de efectivo para permitir la conciliación entre las existencias de efectivo y equivalentes al efectivo al principio y al final del periodo. Este importe se presentará por separado de los flujos procedentes de las actividades de operación, de inversión y de financiación, y en el mismo se incluirán las diferencias que, en su caso, hubieran resultado de haber presentado esos flujos a las tasas de cambio del final del periodo.

Intereses y dividendos o distribuciones similares

40. **Los flujos de efectivo correspondientes tanto a los intereses recibidos y pagados, como a los dividendos o distribuciones similares percibidos y satisfechos, deben ser revelados por separado. Cada una de las anteriores partidas debe ser clasificada de forma congruente, periodo a periodo, como perteneciente a actividades de operación, de inversión o de financiación.**

41. El importe total de intereses pagados durante el ejercicio se presentará, en el estado de flujos de efectivo, tanto si ha sido reconocido como gastos del mismo como si ha sido capitalizado, de acuerdo con el tratamiento alternativo de la NICSP 5, *Costos por Préstamos*.

42. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos o distribuciones similares percibidos se clasifican usualmente como flujos de efectivo por actividades de operación para las entidades financieras públicas. Sin embargo, no existe consenso para la clasificación de este tipo de flujos en el resto de las entidades. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos o distribuciones similares percibidas, pueden ser clasificados como procedentes de actividades de operación, porque forman parte de la determinación del resultado (ahorro o desahorro). De forma alternativa, los intereses pagados así como los intereses y dividendos o distribuciones similares percibidas pueden clasificarse como flujos de efectivo de financiación e inversión respectivamente, puesto que son costos de obtener recursos financieros o rendimientos de las inversiones.

43. Los dividendos o distribuciones similares pagadas pueden clasificarse como flujos de efectivo de actividades financieras, puesto que representan el costo de obtener recursos financieros. Alternativamente, los dividendos o distribuciones similares pagadas pueden ser clasificados como componentes de los flujos procedentes de las actividades de operación, a fin de ayudar a los usuarios a determinar la capacidad de la entidad para atender tales pagos con flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación.

Impuesto sobre la ganancia neta

44. **Los flujos de efectivo procedentes de pagos relacionados con el impuesto sobre la ganancia neta deben revelarse por separado, y deben ser clasificados como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que puedan ser específicamente asociados con actividades de inversión y financiación.**

45. Las entidades del sector público están, por lo general, exentas de impuestos sobre la ganancia neta. Sin embargo, puede ocurrir que algunas de ellas operen bajo regímenes tributarios equivalentes, en los que la recaudación de impuestos se haga en la misma forma que para las entidades del sector privado.

46. Los impuestos sobre la ganancia neta aparecen en transacciones clasificadas tanto como actividades de operación, de inversión o de financiación en el estado de flujos de efectivo. Aún cuando el gasto acumulado (o devengado) por impuestos sobre las ganancias pueda ser fácilmente asociable con determinadas actividades de inversión o financiación, los flujos de efectivo asociados al mismo son, a menudo, imposibles de identificar y pueden surgir en un periodo diferente del que corresponda a los flujos de efectivo de la transacción subyacente. Por lo tanto, los impuestos pagados se clasifican normalmente como flujos de efectivo de actividades de operación. No obstante, cuando sea posible identificar el flujo impositivo con operaciones individuales, que den lugar a cobros y pagos clasificados como actividades de inversión o financiación, se clasificará igual que la transacción a la que se refiere. En caso de distribuir el pago por impuestos entre más de un tipo de actividad, se informará también del importe total de impuestos pagados en el periodo.

Inversiones en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos

47. Al contabilizar una inversión en una entidad controlada o asociada mediante el uso del método del costo o el del patrimonio, un inversor limita su información en el estado de flujos de efectivo a los flujos de efectivo habidos entre ella misma y la participada, por ejemplo, los dividendos o distribuciones similares y anticipos.

48. Una entidad que informe sobre su participación en una entidad controlada conjuntamente utilizando la consolidación proporcional, incluirá en su estado de flujos de efectivo consolidado su parte proporcional de los flujos de efectivo de la citada entidad. Una entidad que informe sobre esta participación utilizando el método de participación, incluirá en su estado de flujos de efectivo consolidado (a) los flujos de efectivo habidos por inversiones en la mencionada entidad controlada conjuntamente y (b) las distribuciones de ganancias y otros pagos o cobros entre ambas entidades.

Adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas y otras unidades operativas

49. **Los flujos de efectivo agregados derivados de adquisiciones y disposición o enajenación de entidades controladas u otras unidades operativas deben ser presentados por separado, y clasificados como actividades de inversión.**

50. **La entidad debe revelar, de forma agregada, respecto de cada adquisición y disposición o enajenación de entidades controladas u otras unidades operativas, habidas durante el periodo, todos y cada uno de los siguientes extremos:**

    (a) **la contraprestación total derivada de la compra o disposición o enajenación;**

    (b) **la proporción de la contraprestación anterior satisfecha o cobrada mediante efectivo o equivalentes al efectivo;**

    (c) **el importe de efectivo y equivalentes con que contaba la entidad controlada o unidad operativa adquirida o enajenada; y**

    (d) **el importe de los activos y pasivos, distintos de efectivo y equivalentes al efectivo, reconocidos por la entidad controlada o unidad operativa adquirida o enajenada, agrupados para cada una de las categorías principales.**

51. La presentación separada en una sola partida de las consecuencias que en el efectivo y equivalentes al efectivo, han producido las adquisiciones y disposición o enajenación de las entidades controladas y otras unidades operativas, junto con la información diferenciada de los importes de activos y pasivos comprados o dispuestos, ayudará a distinguir estos flujos de efectivo de aquéllos otros que surgen de las actividades de operación, de inversión o de financiación. Los flujos de efectivo procedentes de disposición o enajenación no se presentarán compensados con los correspondientes a adquisiciones.

52. En el estado de flujo de efectivo se incluirán los importes agregados que se han pagado o cobrado por la compra o venta, netos de los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo adquiridos o dispuestos.

53. Sólo se exige el reconocimiento de los activos y pasivos distintos del efectivo o equivalentes al efectivo de una entidad controlada o unidad operativa que ha sido adquirida o dispuesta o enajenada cuando dicha entidad controlada o unidad operativa haya reconocido previamente dichos activos o pasivos. Por ejemplo, si una entidad del sector público que prepara su información sobre la base de efectivo es adquirida por otra entidad del sector público, no se exige que la entidad adquiriente revele los activos y pasivos (distintos del efectivo y equivalentes al efectivo) de la

entidad adquirida, puesto que dicha entidad no habrá reconocido activos o pasivos no monetarios.

Transacciones no monetarias

54. **Las operaciones de inversión o financiación, que no han supuesto el uso de efectivo o equivalentes al efectivo, deben excluirse del estado de flujos de efectivo. No obstante, tales transacciones deben revelarse, en cualquier otra parte dentro de los estados financieros, de manera que suministren toda la información relevante acerca de tales actividades de inversión o financiación.**

55. Muchas actividades de inversión o financiación no tienen un impacto directo en los flujos de efectivo del periodo, a pesar de que afectan a la estructura de los activos y del capital de una entidad. La exclusión de las transacciones no monetarias del estado de flujos de efectivo resulta congruente con el objetivo de dicho estado, puesto que tales partidas no producen flujos de efectivo en el periodo corriente. Ejemplos de transacciones no monetarias de este tipo son:

    (a) la adquisición de activos mediante el intercambio de activos, asumiendo directamente los pasivos por su financiación o por medio de operaciones de arrendamiento financiero; y

    (b) la conversión de deuda en patrimonio.

Componentes del efectivo y equivalentes al efectivo

56. **Una entidad debe revelar los componentes de la partida de efectivo y equivalentes al efectivo, y debe presentar una conciliación de los saldos en su estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes en el estado de situación financiera.**

57. En vista de la variedad de prácticas de gestión de efectivo y operaciones bancarios en todo el mundo, y para cumplir con la NICSP 1, una entidad revelará los criterios adoptados para determinar la composición del efectivo y equivalentes al efectivo.

58. El efecto de cualquier cambio en las políticas de determinación del efectivo y equivalentes al efectivo, por ejemplo un cambio en la clasificación de instrumentos financieros que antes se consideraban parte de la cartera de inversión, se presentará, en los estados financieros de la entidad, de acuerdo con la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.*

Otra información a revelar

59. **Una entidad debe revelar en sus estados financieros, acompañado de un comentario por parte de la administración de la entidad, cualquier**

importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que no esté disponible para ser utilizado por la entidad económica a la que pertenece.

60. Existen diversas circunstancias en las que los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo mantenidos por una entidad no están disponibles para el uso por la entidad económica. Un ejemplo de tal situación son los saldos de efectivo y equivalentes de una subsidiaria que opera en un país donde existen controles de cambio u otras restricciones legales, de manera que los citados saldos no están disponibles para uso de la controladora o de las demás controladas.

61. Puede ser relevante, para los usuarios, conocer determinadas informaciones adicionales, sobre la entidad, que les ayuden a comprender su posición financiera y liquidez. Se aconseja revelar esta información, junto con una descripción en las notas a los estados financieros, pudiendo incluir:

(a) el importe de los préstamos no dispuestos, que pueden estar disponibles para actividades de operación o para el pago de operaciones de inversión o financiación, indicando las restricciones sobre el uso de tales medios financieros;

(b) el importe agregado de los flujos de efectivo, distinguiendo los de actividades de operación, de inversión y de financiación, relacionados con participaciones en negocios conjuntos que se integran en los estados financieros mediante consolidación proporcional; y e

(c) el importe y naturaleza de los saldos de efectivo sobre los que existan restricciones.

62. Cuando las asignaciones o autorizaciones presupuestarias se preparan sobre la base de efectivo, el estado de flujos de efectivo puede servir a los usuarios como una ayuda para comprender la relación entre las actividades o programas de la entidad y la información presupuestaria del gobierno. Referencia a la NICSP 1 con un breve análisis de la comparación entre las cifras reales y presupuestadas.

Fecha de vigencia

63. **Una entidad debe aplicar esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2001. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de julio de 2001, deberá revelar este hecho.**

63A. El párrafo 22 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos

que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar este hecho y aplicará el párrafo 83A de la NICSP 17.

63B. **El párrafo 25 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en noviembre de 2010. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2012. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2012, deberá revelar este hecho.**

64. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen con posterioridad a la fecha de adopción.

Fundamentos de las conclusiones

Revisión de la NICSP 2 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF* emitido en 2009

FC1. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 7 incluidas en el documento Mejoras a las NIIF emitido por el IASB en abril de 2009 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de la modificación.

Ejemplos ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 2, pero no son parte de la misma.

Estado de flujos de efectivo (para una entidad distinta a una institución financiera)

Estado de flujos de efectivo por el método directo [párrafo 27(a)]

Entidad del sector público—Estado de flujos de efectivo consolidado para el año que finaliza el 31 de diciembre de 20X2 (en miles de unidades monetarias)

(miles de unidades monetarias)	**20X2**	**20X1**
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN		
Cobros		
Impuestos	X	X
Venta de bienes y servicios	X	X
Subvenciones	X	X
Intereses recibidos	X	X
Otros cobros	X	X
Pagos		
Costos de los empleados	(X)	(X)
Pensiones	(X)	(X)
Proveedores	(X)	(X)
Intereses pagados	(X)	(X)
Otros pagos	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos de las actividades de operación	X	X
FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		
Compra de planta y equipo	(X)	(X)
Cobros por venta de planta y equipo	X	X
Cobros por venta de inversiones	X	X
Compra de valores en moneda extranjera	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos por actividades de inversión	(X)	(X)
FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN		
Efectivo recibido por préstamos	X	X
Reembolsos de préstamos	(X)	(X)
Distribución/dividendos al gobierno	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos por actividades de financiación	X	X

Incremento/(Disminución) neta en el efectivo y equivalentes al efectivo	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al principio del periodo	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al final del periodo	X	X

Notas al estado de flujos de efectivo

(a) *Efectivo y equivalentes al efectivo*

El efectivo y equivalentes al efectivo se componen de efectivo en caja, saldos en bancos e inversiones en instrumentos del mercado monetario. El efectivo y equivalentes al efectivo incluidos en el estado de flujos de efectivo comprenden los siguientes importes del estado de situación financiera:

(miles de unidades monetarias)	**20X2**	**20X1**
Efectivo en caja y saldos con los bancos	X	X
Inversiones a corto plazo	X	X
	X	X

La entidad ha utilizado préstamos disponibles por un importe de X, de los cuales puede aplicar X a proyectos de infraestructura.

(b) *Propiedades, planta y equipo*

Durante el periodo, la entidad económica adquirió propiedades, planta y equipo por un costo global de X, de los cuales un importe de X fue adquirido mediante subvenciones de capital del gobierno central. Se hicieron pagos por importe de X por la compra de los anteriores elementos.

(c) *Conciliación de los flujos de efectivo netos de las actividades de operación y el resultado (ahorro/desahorro).*

(miles de unidades monetarias)	20X2	20X1
Ahorro/(desahorro)	X	X
Movimientos de partidas no monetarias		
Depreciación	X	X
Amortización	X	X
Incremento en la provisión de deudas de dudoso cobro	X	X
Incremento en cuentas por pagar	X	X
Incremento en el endeudamiento	X	X
Incremento en provisiones relacionadas con los costos de los empleados	X	X
(Ganancia)/pérdida en la venta de propiedades, planta y equipo	(X)	(X)
(Ganancias)/pérdidas en la venta de inversiones	(X)	(X)
Incremento en otros activos corrientes	(X)	(X)
Incremento en las inversiones debido a revaluaciones	(X)	(X)
Incremento en cuentas por cobrar	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos de las actividades de operación	X	X

Estado de flujos de efectivo por el método indirecto [párrafo 27(b)]

Entidad del Sector Público—Estado de flujos de efectivo consolidado para el año que finaliza el 31 de diciembre de 20X2 (en miles de unidades monetarias)

(miles de unidades monetarias)	**20X2**	**20X1**
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN		
Ahorro/(desahorro)	X	X
Movimientos de partidas no monetarias		
Depreciación	X	X
Amortización	X	X
Incremento en la provisión de deudas de dudoso cobro	X	X
Incremento en cuentas por pagar	X	X
Incremento en el endeudamiento	X	X
Incremento en provisiones relacionadas con los costos de los empleados	X	X
(Ganancia)/pérdida en la venta de propiedades, planta y equipo	(X)	(X)
(Ganancias)/pérdidas en la venta de inversiones	(X)	(X)
Incremento en otros activos corrientes	(X)	(X)
Incremento en las inversiones debido a revaluaciones	(X)	(X)
Incremento en cuentas por cobrar	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos de las actividades de operación	**X**	**X**

Notas al estado de flujos de efectivo

(a) *Efectivo y equivalentes al efectivo*

El efectivo y equivalentes al efectivo se componen de efectivo en caja, saldos en bancos e inversiones en instrumentos del mercado monetario. El efectivo y equivalentes al efectivo incluidos en el estado de flujos de efectivo comprenden los siguientes importes del estado de situación financiera:

(miles de unidades monetarias)	**20X2**	**20X1**
Efectivo en caja y saldos con los bancos	X	X
Inversiones a corto plazo	X	X
	X	X

La entidad ha utilizado préstamos disponibles por un importe de X, de los cuales puede aplicar X a proyectos de infraestructura.

(b) *Propiedades, planta y equipo*

Durante el periodo, la entidad económica adquirió propiedades, planta y equipo por un costo global de X, de los cuales un importe de X fueron adquiridos mediante subvenciones de capital del gobierno central. Se hicieron pagos por importe de X por la compra de los anteriores elementos.

Comparación con la NIC 7

La NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 7, *Estado de Flujos de Efectivo* e incluye una modificación efectuada a la NIC 7 como resultado de las *Mejoras a las NIIF* emitidas en abril de 2009. Las principales diferencias entre la NICSP 2 y la NIC 7 son las siguientes:

- La NICSP 2 incluye un comentario adicional al de la NIC 7 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 2 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 7. Los ejemplos más significativos son los términos “ingresos” (en lugar de ingreso de actividades ordinarias), “estado de rendimiento financiero”, y “activos netos/patrimonio” en la NICSP 2. Los términos equivalentes en la NIC 7 son son “ingreso”, “estado de resultados” y “patrimonio".
- La NICSP 2 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 7 (párrafo 8).
- Al igual que la NIC 7, la NICSP 2 permite usar el método directo o el método indirecto para presentar los flujos de efectivo de las actividades de operación. La NICSP 2 recomienda que, cuando se use el método directo para presentar los flujos de efectivo de las actividades de operación, en las notas a los estados financieros se muestre una conciliación entre el resultado y los flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación (párrafo 29).
- Los ejemplos ilustrativos de la NICSP 2 no contienen ilustraciones sobre el estado de flujos de efectivo de una institución financiera.

NICSP 3—POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 8 (revisada en diciembre de 2003), *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 8, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 3—POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* se emitió en mayo de 2000.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 3 revisada.

Desde entonces, la NICSP 3 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en enero de 2010)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 3

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección Introducción	[Eliminado]	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
Encabezamiento arriba de IN11	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
9	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
11	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
14	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
22	Modificado	NICSP 31 enero de 2010
59A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010

Diciembre de 2006

NICSP 3—POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1–2
Alcance	3–6
Definiciones	7–8
Materialidad o Importancia relativa	8
Políticas contables	9–36
Selección y aplicación de las políticas contables.	9–15
Uniformidad de las políticas contables	16
Cambios en las políticas contables	17–36
Aplicación de cambios en las políticas contables	24–32
Aplicación retroactiva	27
Limitaciones a la aplicación retroactiva	28–32
Información a revelar	33–36
Cambios en las estimaciones contables	37–45
Información a revelar	44–45
Errores	46–54
Limitaciones a la reexpresión retroactiva	48–53
Información a revelar sobre errores de periodos anteriores	54
Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retroactivas	55–58
Fecha de vigencia	59–60
Derogación de la NICSP 3 (2000)	61
Apéndice: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Comparación con la NIC 8	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, está contenida en los párrafos 1 a 61. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 3 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3 facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el (a) tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, (b) cambios en las estimaciones contables y (c) la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades.

2. Los requerimientos de información a revelar relativos a políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, han sido establecidos en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

Alcance

3. **Esta Norma se aplicará en la selección y aplicación de políticas contables, así como en la contabilización de los cambios en éstas y en las estimaciones contables, y en la corrección de errores de periodos anteriores.**

4. Los efectos fiscales de correcciones de errores de periodos anteriores y de ajustes retroactivos hechos para aplicar cambios en las políticas contables, no se consideran en esta Norma, ya que no son relevantes para muchas entidades del sector público. Las normas de contabilidad internacionales o nacionales que tienen relación con impuestos a las ganancias contienen guías sobre el tratamiento de los efectos fiscales.

5. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

6. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitidas por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1.

Definiciones

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

   <u>Políticas contables</u> <u>(Accounting policies)</u> son los principios, bases, convencionalismos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

   Un <u>cambio en una estimación contable</u> <u>(Change in accounting estimate</u>) es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el

resultado de nueva información o de nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Impracticable (Impracticable) La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no puede aplicarlo después de haber hecho cualquier esfuerzo razonable para hacerlo. Para un periodo anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:

(a) **los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas no son determinables;**

(b) **la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo; o**

(c) **la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y es imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:**

   (i) **suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y**

   (ii) **tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del periodo previo fueron autorizados para su emisión;**

   de otro tipo de información.

Errores de periodos anteriores (Prior period errors) son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

(a) **estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron autorizados para su emisión; y**

(b) **podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.**

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

La aplicación prospectiva (Prospective application) de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste, respectivamente, en:

(a) **la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y**

(b) **el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el periodo corriente y los futuros, afectados por dicho cambio.**

La aplicación retroactiva (Retrospective application) consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésa se hubiera aplicado siempre.

La reexpresión retroactiva (Retrospective restatement) consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca.

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

Materialidad o Importancia relativa

8. Evaluar si un error o inexactitud pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios y de ser material, exigirá tener en cuenta las características de tales usuarios. Se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable del sector público y de las actividades económicas y de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia. En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo los usuarios con las características descritas pueden verse influenciados, en términos razonables, al tomar y evaluar decisiones..

Políticas contables

Selección y aplicación de las políticas contables.

9. **Cuando una NICSP sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la Norma.**

10. Las NICSP establecen las políticas contables sobre las que el IPSASB ha llegado a la conclusión de que dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre las transacciones, otros eventos y condiciones a las que son aplicables. Estas políticas no necesitan ser aplicadas cuando el efecto de su utilización no sea significativo. Sin embargo, no es adecuado dejar de aplicar las NICSP, o dejar de corregir errores, apoyándose en que el efecto no es significativo, con el fin de alcanzar una presentación particular de la situación financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de la entidad.

11. Las NICSP se acompañan de guías que ayudan a las entidades a aplicar sus requerimientos. Todas estas guías señalan si son parte integrante de las NICSP. Las guías que sean parte integrante de las NICSP serán de cumplimiento obligatorio. Las guías que no sean parte integrante de las NICSP no contienen requerimientos aplicables a los estados financieros.

12. **En ausencia de una NICSP que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea:**

    (a) **relevante para el proceso de toma de decisiones de los usuarios; y**

    (b) **fiable, en el sentido de que los estados financieros:**

        (i) **representen de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;**

        (ii) **reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones y no simplemente su forma legal;**

        (iii) **sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;**

        (iv) **sean prudentes; y**

        (v) **están completos en todos sus términos materiales.**

13. El párrafo 12 requiere del desarrollo de las políticas contables para garantizar que los estados financieros proporcionan información que reúne un número de características cualitativas. El Apéndice A de la NICSP 1 resume las características cualitativas de la presentación de la información financiera.

14. **Al realizar los juicios profesionales descritos en el párrafo 12, la gerencia se referirá, en orden descendente, a las siguientes fuentes y considerará su aplicabilidad:**

    (a) **los requerimientos de las NICSP que traten temas similares y relacionados; y**

    (b) **Las definiciones, criterios de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en otras NICSP.**

15. **Al realizar los juicios profesionales descritos en el párrafo 12, la gerencia podría considerar también (a) los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas y (b) las prácticas aceptadas del sector público o privado en la medida que, pero solo en la medida que estas no entren en conflicto con las fuentes del párrafo 14. Ejemplos de tales pronunciamientos incluyen los pronunciamientos del IASB, incluyendo el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, las NIIF e Interpretaciones emitidas por el Comité**

Internacional de Interpretaciones de Información Financiera (IFRIC) del IASB o el anterior Comité de Interpretaciones (SIC).

Uniformidad de las políticas contables

16. **Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una NICSP requiera o permita establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una NICSP requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.**

Cambios en las políticas contables

17. **Una entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:**

    (a) **Se requiere por una NICSP; o**

    (b) **lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos y condiciones que afecten a la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.**

18. Los usuarios de los estados financieros tienen la necesidad de poder comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, a fin de identificar tendencias en su situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo. En consecuencia, se aplicarán las mismas políticas contables dentro de cada periodo, así como de un periodo a otro, excepto si se produjera un cambio en una política contable que cumpliera alguno de los criterios del párrafo 17.

19. **Un cambio de una base contable a otra base contable es un cambio de política contable.**

20. **Un cambio en el tratamiento contable, reconocimiento o medición de una transacción o hecho, dentro de la aplicación de un mismo método contable, se considera como un cambio en la política contable.**

21. **Las siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:**

    (a) **la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de aquéllos que han ocurrido previamente; y**

    (b) **la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no han ocurrido anteriormente o que, de ocurrir, carecieron de materialidad.**

22. **La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la NICSP 17, *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 o la NICSP 31, en lugar de aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma.**

23. Los párrafos 24 a 36 no serán de aplicación a los cambios en las políticas contables descritos en el párrafo 22.

Aplicación de cambios en las políticas contables

24. Con sujeción al párrafo 28:

    (a) **una entidad contabilizará un cambio en una política contable derivado de la aplicación inicial de una NICSP, de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tal Norma, si las hubiere; y**

    (b) **cuando una entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una NICSP que no incluya disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, aplicará dicho cambio retroactivamente.**

25. Para los propósitos de esta Norma, la aplicación anticipada de una Norma no se considera un cambio voluntario en una política contable.

26. En ausencia de una NICSP que específicamente se aplica a una transacción, otro evento o condición, la gerencia puede, de acuerdo con el párrafo 14, aplicar una política contable conforme a (a) los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas y (b) prácticas aceptadas del sector público o privado, pero solo en la medida que, éstas sean congruentes con el párrafo 14. Ejemplos de tales pronunciamientos incluyen los pronunciamientos del IASB, incluyendo el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, las NIIF e Interpretaciones emitidas por el IFRIC o el anterior SIC. Si, debido a una modificación de tal pronunciamiento, la entidad optase por el cambio de una política contable, ese cambio se contabilizará, y se revelará como un cambio voluntario de una política contable.

Aplicación retroactiva

27. **Con sujeción al párrafo 28, cuando un cambio en una política contable se aplique retroactivamente de acuerdo con el párrafo 24(a) o (b), la entidad ajustará los saldos iniciales de cada componente afectado de los activos netos/patrimonio para el periodo anterior más antiguo que se presente, revelando información acerca de los demás importes comparativos para cada periodo anterior presentado, como si la nueva política contable se hubiese estado aplicando siempre.**

Limitaciones a la aplicación retroactiva

28. **Cuando sea obligatoria la aplicación retroactiva en función de lo establecido en el párrafo 24 (a) o (b), el cambio en la política contable se aplicará retroactivamente, salvo y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio en cada periodo específico o el efecto acumulado del cambio.**

29. **Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable, que podría ser el propio periodo corriente, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente de los activos netos/patrimonio que se vean afectado para ese periodo.**

30. **Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la entidad ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.**

31. Cuando la entidad aplique una nueva política contable retroactivamente, la aplicará a la información comparativa de periodos anteriores, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable. La aplicación retroactiva a un periodo anterior no será practicable a menos que sea posible determinar el efecto acumulado tanto sobre los saldos de apertura como sobre los de cierre del estado de situación financiera correspondiente a ese periodo. El importe del ajuste resultante, referido a los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se efectuará contra los saldos iniciales de cada componente afectado de los activos netos/patrimonio del periodo previo más antiguo sobre el que se presente información. Normalmente, el ajuste se hace en resultados (ahorro o desahorro) acumulados. Sin embargo, los ajustes pueden hacerse contra otro componente del activos netos/patrimonio (por ejemplo, para cumplir con una NICSP). Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será asimismo objeto de ajuste, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable.

32. Cuando sea impracticable para una entidad aplicar una nueva política contable retroactivamente, debido a que no pueda determinar el efecto acumulado de la aplicación de la política para todos los periodos anteriores, la entidad, de acuerdo con el párrafo 29, aplicará la nueva política contable de forma prospectiva desde el inicio del periodo más antiguo que sea practicable. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de los activos, pasivos y activos netos/patrimonio surgido antes de esa fecha. Se permitirán los cambios de políticas contables, incluso si fuera impracticable la aplicación de dicha política de forma prospectiva a algún periodo anterior. Los párrafos 55 a 58 suministran guías sobre cuándo resulta impracticable aplicar una nueva política contable a uno o más periodos anteriores.

Información a revelar

33. **Cuando la aplicación por primera vez de una NICSP (a) tenga efecto en el periodo corriente o en alguno anterior, (b) tendría tal efecto, salvo que fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o pudiera tener un efecto sobre periodos futuros, una entidad revelará:**

    (a) **el título de la Norma;**

    (b) **en su caso, que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con sus disposiciones transitorias;**

    (c) **la naturaleza del cambio en la política contable;**

    (d) **en su caso, una descripción de las disposiciones transitorias;**

    (e) **en su caso, las disposiciones transitorias que podría tener efectos sobre periodos futuros;**

    (f) **para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los estados financieros afectados;**

    (g) **el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y**

    (h) **si la aplicación retroactiva, exigida por el párrafo 24(a) o (b), fuera impracticable para un periodo previo en concreto, o para periodos anteriores sobre los que se presente información, las circunstancias que conducen a la existencia de esa situación y una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.**

    Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

34. **Cuando un cambio voluntario en una política contable (a) tenga efecto en el periodo corriente o en algún periodo anterior, (b) tendría efecto en ese periodo si no fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o (c) podría tener efecto sobre periodos futuros, la entidad revelará:**

    (a) **la naturaleza del cambio en la política contable;**

    (b) **las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información más fiable y relevante;**

    (c) **para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los estados financieros afectados;**

(d) **el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y**

(e) **si la aplicación retroactiva fuera impracticable para un periodo anterior en particular, o para periodos anteriores presentados, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.**

Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

35. **Cuando una entidad no haya aplicado una nueva NICSP que habiendo sido emitida todavía no ha entrado en vigor, la entidad deberá revelar:**

(a) **este hecho; y**

(b) **información relevante, conocida o razonablemente estimada, para evaluar el posible impacto que la aplicación de la nueva Norma tendría sobre los estados financieros de la entidad en el periodo en que se aplique por primera vez.**

36. Para cumplir con el párrafo 35, una entidad considerará revelar:

(a) El título de la nueva NICSP;

(b) la naturaleza del cambio o cambios inminentes en la política contable;

(c) la fecha en la cual es obligatoria la aplicación de la Norma;

(d) la fecha a partir de la que está previsto aplicar la Norma por primera vez; y

(e) Indistintamente:

(i) una explicación del impacto esperado, derivado de la aplicación inicial de la Norma, sobre los estados financieros de la entidad; o

(ii) si el impacto fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración al efecto.

Cambios en las estimaciones contables

37. Como resultado de las incertidumbres inherentes a la prestación de servicios, realización de actividades comerciales u otro tipo de actividades, muchas de las partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino sólo a través de estimaciones. El proceso de estimación implica la utilización de juicios profesionales basados en la información fiable disponible más reciente. Por ejemplo, podría requerirse estimaciones para:

(a) ingresos fiscales adeudados al gobierno;

(b) deuda sobre tributos de dudoso cobro;

(c) la obsolescencia de los inventarios;

(d) el valor razonable de activos o pasivos financieros;

(e) las vidas útiles o patrones previsibles de consumo de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio incorporado en los activos depreciables, o sobre el porcentaje de terminación de la carretera en construcción; y y

(f) las obligaciones por garantías concedidas.

38. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad.

39. Si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, es posible que ésta pueda necesitar ser revisada, como consecuencia de nueva información obtenida o de poseer más experiencia. La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no está relacionada con periodos anteriores ni tampoco es una corrección de un error.

40. Un cambio en los criterios de medición aplicados es un cambio en una política contable, y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

41. **El efecto de un cambio en una estimación contable, diferente de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 42, se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado (ahorro o desahorro) del:**

(a) **periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta a un sólo periodo; o**

(b) **el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.**

42. **En la medida que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de los activos netos/patrimonio, deberá ser reconocido ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o activos netos/patrimonio en el periodo en que tiene lugar el cambio.**

43. El reconocimiento prospectivo del efecto del cambio en una estimación contable significa que el cambio se aplica a las transacciones, otros eventos y condiciones, desde la fecha del cambio en la estimación. Un cambio en una estimación contable podría afectar al resultado (ahorro o desahorro) del periodo corriente, o bien al de éste y al de periodos futuros. Por ejemplo, un cambio en las estimaciones del importe de los clientes de dudoso cobro afectará solo al resultado (ahorro o desahorro) del periodo corriente y, por tanto, se reconocerá en este periodo. Sin embargo, un cambio en la vida útil

estimada, o en los patrones de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados a un activo amortizable, afectará al gasto por depreciación del periodo corriente y de cada uno de los periodos de vida útil restante del activo. En ambos casos, el efecto del cambio relacionado con el periodo corriente se reconoce como ingreso o gasto en el periodo corriente. El efecto, si lo hubiera, sobre periodos futuros se reconocerá en dichos periodos.

Información a revelar

44. **La entidad revelará la naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo corriente, o que se espere vaya a producirlos en periodos futuros, excepto por la información a revelar sobre el efecto sobre periodos futuros, en el caso de que fuera impracticable estimar ese efecto.**

45. **Si no se revela el importe del efecto en periodos futuros debido a que la estimación es impracticable, la entidad revelará este hecho.**

Errores

46. Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NICSP si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros se autoricen para su emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 47 a 52).

47. Con sujeción a lo establecido en párrafo 48, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

    (a) **reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o**

    (b) **si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y activos netos/patrimonio para dicho periodo.**

Limitaciones a la reexpresión retroactiva

48. **El error correspondiente a un periodo anterior se corregirá mediante reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error.**

49. **Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y activos netos/patrimonio para los periodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio periodo corriente).**

50. **Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, de un error sobre todos los periodos anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más remota en que sea posible hacerlo.**

51. El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, incluyendo resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible.

52. Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los periodos previos (por ejemplo, una equivocación al aplicar una política contable), la entidad, de acuerdo con el párrafo 50, reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más remota posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y activos netos/patrimonio que haya surgido antes de esa fecha. En los párrafos 55 a 58 se suministran guías sobre cuándo resulta impracticable corregir un error para uno o más periodos anteriores.

53. La corrección de errores puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia, no constituye corrección de un error.

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

54. **En aplicación del párrafo 47, la entidad revelará la siguiente información:**

    (a) **la naturaleza del error del periodo anterior;**

(b) **para cada periodo anterior presentado, en la medida que sea practicable, el importe de la corrección para cada línea de partida del estado financiero afectado;**

(c) **el importe del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y**

(d) **si fuera impracticable la reexpresión retroactiva para un periodo anterior en particular, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error.**

Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retroactivas

55. En algunas circunstancias, cuando se desea conseguir la comparabilidad con el periodo corriente, el ajuste de la información comparativa de uno o más periodos anteriores es impracticable. Por ejemplo, los datos podrían no haberse obtenido, en el periodo o periodos anteriores, de forma que permitan la aplicación retroactiva de una nueva política contable (incluyendo, para el propósito de los párrafos 56 a 58, su aplicación prospectiva a periodos anteriores), o la reexpresión retroactiva para corregir un error de un periodo anterior, como consecuencia de lo cual la reconstrucción de la información es impracticable.

56. Con frecuencia es necesario efectuar estimaciones al aplicar una política contable a los elementos de los estados financieros reconocidos o revelados que hacen referencia a determinadas transacciones, otros sucesos y condiciones. La estimación es subjetiva en sí misma, y podría haberse realizado después de la fecha de presentación. El desarrollo de estimaciones puede ser todavía más difícil cuando se aplica retroactivamente una política contable, o cuando se efectúa una reexpresión retroactiva para corregir un error de periodos anteriores, debido al dilatado periodo de tiempo que podría haber transcurrido desde que se produjo la transacción afectada u ocurrió el otro suceso o condición objeto de la reexpresión. Sin embargo, el objetivo de una estimación, que se refiere a periodos anteriores, es el mismo que para las estimaciones realizadas en el periodo corriente, esto es, una y otra han de reflejar las circunstancias existentes cuando la transacción, suceso o condición haya ocurrido.

57. En consecuencia, la aplicación retroactiva de una nueva política contable o la corrección de un error de un periodo anterior, exige diferenciar la información que:

    (a) suministra evidencia de las circunstancias existentes en la fecha o fechas en la que la transacción, otro suceso o condición haya ocurrido; y

    (b) tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del periodo previo fueron autorizados para su emisión;

    de otro tipo de información. Para algunos tipos de estimaciones (por ejemplo, una estimación del valor razonable que no esté basada en precios o factores observables), es impracticable distinguir tales tipos de información. Cuando la aplicación o la reexpresión retroactivas exijan efectuar estimaciones significativas, para las que sea imposible distinguir aquellos dos tipos de información, resultará impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del periodo previo de forma retroactiva.

58. Cuando se esté aplicando una nueva política contable o se corrijan importes de un periodo anterior, no deberán establecerse hipótesis retroactivas, ya sea que consistan en suposiciones acerca de las intenciones de la gerencia en un periodo previo o en estimaciones de los importes que se hubieran reconocido, medido o revelado en tal periodo anterior. Por ejemplo, cuando una entidad corrige un error de un periodo anterior al clasificar un edificio del gobierno como una propiedad de inversión (el edificio era clasificado previamente como propiedades, planta y equipo), no cambia la base de clasificación para ese periodo, si la gerencia decidiera más tarde utilizar ese edificio como un edificio de oficinas ocupado por el dueño. Además, cuando una entidad corrige un error de un periodo anterior al calcular su pasivo para la provisión de costos de limpieza de contaminación resultante de operaciones del gobierno de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, ignorará la información sobre un escape de petróleo inusualmente grande de un barco petrolero durante el periodo siguiente que ha estado disponible después de los estados financieros para el periodo anterior fueran autorizados para su emisión. El hecho de que frecuentemente se exija efectuar estimaciones significativas cuando se modifica la información comparativa presentada para periodos anteriores, no impide ajustar o corregir dicha información comparativa.

Fecha de vigencia

59. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2008, se revelará este hecho.**

59A. **Los párrafos 9, 11 y 14 fueron modificados mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada.**

60. Cuando una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción.

Derogación de la NICSP 3 (2000)

61. Esta Norma sustituye a la NICSP 3 *Resultado Neto del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*, emitida en 2000.

Apéndice

Modificaciones a otras NICSP

La NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo*, se modifica como sigue:

Los párrafos 40 y 41 sobre partidas extraordinarias se eliminan.

Los Ejemplos ilustrativos en la NICSP 2 que ilustran un estado de flujos de efectivo para una entidad, se modifican para eliminar una partida extraordinaria. Los Ejemplos ilustrativos revisados se muestran a continuación.

Estado de flujos de efectivo por el método directo [párrafo 27(a)]

Notas al Estado de Flujos de Efectivo

…

(c) *Conciliación de los flujos de efectivo netos de las actividades de operación y el resultado (ahorro/desahorro).*

(miles de unidades monetarias)	**20X2**	**20X1**
Resultado positivo/(negativo) (ahorro o desahorro) ~~de las actividades de operaciones~~	X	X
Movimientos de partidas que no afectan al efectivo		
Depreciación	X	X
Amortización	X	X
Incremento en la provisión de deudas de dudoso cobro	X	X
Incremento en cuentas por pagar	X	X
Incremento en el endeudamiento	X	X
Incremento en provisiones relacionadas con los costos de los empleados	X	X
(Ganancias)/pérdidas en venta de propiedades, planta y equipo	(X)	(X)
(Ganancias)/pérdidas en la venta de inversiones	(X)	(X)
Incremento en otros activos corrientes	(X)	(X)
Incremento en las inversiones debido a revaluaciones	(X)	(X)
Incremento en cuentas por cobrar	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos de las actividades de operación	**X**	**X**

Estado de flujos de efectivo por el método indirecto [párrafo 27(b)]

Entidad del Sector Público-Estado de flujos de efectivo consolidado para el año que finaliza el 31 de diciembre de 20X2 (en miles de unidades monetarias)

(miles de unidades monetarias)	**20X2**	**20X1**
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN		
Resultado positivo/(negativo) (ahorro o desahorro)	X	X
Movimientos de partidas que no afectan al efectivo		
Depreciación	X	X
Amortización	X	X
Incremento en la provisión de deudas de dudoso cobro	X	X
Incremento en cuentas por pagar	X	X
Incremento en el endeudamiento	X	X
Incremento en provisiones relacionadas con los costos de los empleados	X	X
(Ganancias)/pérdidas en venta de propiedades, planta y equipo	(X)	(X)
(Ganancias)/pérdidas en la venta de inversiones	(X)	(X)
Incremento en otros activos corrientes	(X)	(X)
Incremento en las inversiones debido a revaluaciones	(X)	(X)
Incremento en cuentas por cobrar	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos de las actividades de operación	**X**	**X**

La NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos,* se modifica como se describe a continuación.

El párrafo 57 se modifica para quedar como sigue:

57. La NICSP 1 obliga a revelar por separado la naturaleza e importe de las partidas de gastos e ingresos que sean materiales o tengan importancia relativa. La NICSP 1 ofrece una variedad de ejemplos, entre los que se incluyen las reducciones de valor de los inventarios o de los elementos de las propiedades, planta y equipo; las provisiones para reestructuración; las disposiciones de propiedades, planta y equipo; privatizaciones y otras disposiciones de inversiones a largo plazo; las operaciones en

discontinuación; las liquidaciones por litigios; y las reversiones de las provisiones. En el párrafo 56 no se pretende cambiar la clasificación de ninguna de tales partidas, ni tampoco su medición. Sin embargo, la información a revelar allí aconsejada modifica el nivel al cual se evalúa, para propósitos de revelar información en los estados financieros, la significación de tales partidas, desde el nivel general de la entidad hasta el nivel del segmento correspondiente.

Los párrafos 69 y 70 se modifican para quedar como sigue:

69. Los cambios en las políticas contables adoptadas por la entidad se tratan en la NICSP 3. La NICSP 3 requiere que los cambios en la política contable deberán hacerse por una NICSP, o si el cambio resultará en información fiable y más relevante sobre transacciones, otros eventos o condiciones en los estados financieros de la entidad.

70. Los cambios en las políticas contables aplicadas en el nivel de entidad que afecta a la información por segmentos se tratan de acuerdo con la NICSP 3. A menos que una nueva NICSP especifique otra cosa, la NICSP 3 requiere que

    (a) un cambio en una política contable se aplique retroactivamente, reexpresando la información de periodos anteriores a menos que sea impracticable determinar el efecto acumulado del cambio o los efectos que corresponden a cada periodo específico;

    (b) si la aplicación retroactiva no es practicable con relación a todos los periodos presentados, la nueva política contable será aplicada retroactivamente desde la fecha más remota posible; y

    (c) si fuera inviable determinar el efecto acumulado de aplicar la nueva política contable al comienzo del periodo actual, se aplicará esa política de forma prospectiva, desde la fecha más remota posible.

Los siguientes cambios son hechos para eliminar las referencias a partidas extraordinarias:

(a) en el párrafo 27, en la definición de ingreso del segmento, se elimina el apartado (a);

(b) en el párrafo 27, en la definición de ingreso del segmento, se elimina el apartado (a); y

(c) en el Ejemplo ilustrativo, se elimina el penúltimo párrafo.

En la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, se elimina el párrafo 111.

En las NICSP, aplicables a 1 de enero de 2008, las referencias a la versión actual de la NICSP 3, *Resultado Neto (Ahorro o Desahorro) del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables* se modifican por la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 3, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 3 como resultado del Proyecto de mejoras general del IASB.

Antecedentes

FC1. El Programa de Convergencia con las NIIF es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengo) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea adecuado para las entidades del sector público.

FC2**.** Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para apartarse. La falta de aplicación de su NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sea apropiada para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus NIIF equivalentes se identifican en la *Comparación con las NIIF* incluida en cada NICSP. La Comparación con la NIC 8 hace referencia a la versión de diciembre de 2003 de la NIC 8 y no a cualquier otra.

FC3**.** En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de propuesta de modificación de 13 de las NIC[1] como parte de su Proyecto de mejoras general. Los objetivos del Proyecto de mejoras general del IASB eran "reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras". Las NIC finales se emitieron en diciembre de 2003.

FC4. La NICSP 3, emitida en enero de 2000 se basó en la NIC 8 (revisada en 1993), *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables* que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003, como la NIC 8, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Al final de 2003 el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC), puso en marcha un Proyecto de Mejoras de las

---

1 Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se emitieron por el predecesor del IASB –el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Las Normas emitidas por el IASB se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB ha definido las NIIF integrando las NIIF, las NIC y las Interpretaciones de las Normas. En algunos casos, el IASB ha modificado, en lugar de reemplazado, las NIC, en cuyo caso la numeración antigua de las NIC se ha mantenido.

NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

FC5. El IPSASB revisó la NIC 8 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. (Los Fundamentos de las Conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB en http://**www.iasb.org**). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la falta de aplicación.

FC6. La NICSP 3 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Revisión de la NICSP 3 como resultado del documento del IASB Mejoras a las NIIF emitido en 2008

FC7. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 8 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de las modificaciones.

Guía de Implementación

Esta Guía acompaña a la NICSP 3, pero no es parte de la misma.

Reexpresión retroactiva de errores

GI1. Durante el 20X2, la entidad descubrió que el ingreso por impuesto sobre la renta era incorrecto. El impuesto sobre la renta por 6.500 u.m.[2], que debería haber sido reconocido en 20X1, fue omitido indebidamente en dicho año y reconocido como ingreso en 20X2.

GI2. Los registros contables de la entidad para el 20X2 muestran los ingresos fiscales por 60.000 u.m. (incluyendo el ingreso por impuesto sobre la renta por 6.500 u.m. que debería haber sido reconocido en 20X1) y gastos por 86.500 u.m.

GI3. En 20X1, la entidad presentó las siguientes cifras:

	u.m.
Ingresos por impuestos	34.000
Cargos a los usuarios	3.000
Otros ingresos de actividades ordinarias	30.000
Total ingresos de actividades ordinarias	67.000
Gastos	(60.000)
Resultado positivo (ahorro)	7.000

GI4. En 20X1 el resultado positivo acumulado inicial (ahorro) era 20.000 u.m. y el resultado positivo acumulado inicial (ahorro) al cierre era 27.000 u.m.

GI5. La entidad no tenía otros ingresos o gastos.

GI6. La entidad tenía 5.000 u.m. de capital aportado a lo largo del periodo, y ningún otro componente de activos netos/patrimonio excepto para el resultado positivo (ahorro) acumulado.

Estado de rendimiento financiero de la entidad del sector público

	20X2	(reexpresado) 20X1
	u.m.	u.m.
Ingresos por impuestos	53.500	40.500
Cargos a los usuarios	4.000	3.000
Otros ingresos de actividades ordinarias	40.000	30.000
Total ingresos de actividades ordinarias	97.500	73.500
Gastos	(86.500)	(60.000)

[2] En estos ejemplos, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.)

	20X2	(reexpresado) 20X1
Resultado positivo (ahorro)	11.000	13.500

Estado de cambios en el patrimonio de la entidad del sector público X

	Capital aportado	Resultado positivo (Ahorro) Acumulado	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Saldo a 31 de diciembre de 20X0	5.000	20.000	25.000
Resultado positivo (ahorro) del periodo finalizado al 31 de diciembre de 20X1 según fuera reexpresado	–	13.500	13.500
Saldo al 31 de diciembre de 20X1	5.000	33.500	38.500
Resultado positivo (ahorro) del periodo finalizado al 31 de diciembre de 20X2	–	11.000	11.000
Saldo al 31 de diciembre de 20X2	5.000	44.500	49.500

Extracto de las Notas a los Estados Financieros

1. El ingreso tributario de 6.500 u.m. fue omitido incorrectamente en los estados financieros del 20X1. Los estados financieros de 20X1 han sido reexpresados para corregir este error. El efecto de la reexpresión sobre esos estados financieros se resume a continuación. No hay efecto en 20X2.

	Efecto en 20X1
	u.m.
Incremento de los ingresos	6.500
Incremento en el resultado positivo (ahorro)	6.500
Incremento en deudores	6.500
Incremento en activos netos/patrimonio	6.500

Cambio en la política contable con aplicación retroactiva

GI7. Durante el 20X2 la entidad cambió de política contable para el tratamiento de los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición de una central hidroeléctrica en fase de construcción. En los periodos previos, la entidad había capitalizado estos costos. La entidad ha decidido ahora tratarlos como gasto, en lugar de capitalizarlos. La gerencia considera que la nueva política es preferible porque da lugar a un tratamiento más transparente de los costos de financiación y

es congruente con la práctica del sector industrial local, haciendo los estados financieros de la entidad más comparables.

GI8. La entidad capitalizó costos por préstamos incurridos por 2.600 u.m. durante 20X1 y 5.200 u.m. en los periodos antes de 20X1. Todos los costos por préstamos incurridos en periodos anteriores, con motivo de la construcción de la central hidroeléctrica, fueron capitalizados.

GI9. Los registros contables del 20X2 muestran que el resultado positivo (ahorro) antes de intereses asciende a 30.000 u.m.; y el gasto por intereses asciende a 3.000 u.m (solo para 20X2).

GI10. La entidad no ha reconocido todavía ninguna depreciación sobre la central porque no está todavía en uso.

GI11. En 20X1, la entidad presentó las siguientes cifras:

	u.m.
Resultado positivo (ahorro) antes de intereses	18.000
Gastos financieros	–
Superávit	18.000

GI12. En 20X1 el resultado positivo (ahorro) acumulado inicial era 20.000 u.m. y el resultado positivo (ahorro) acumulado al cierre era 38.000 u.m.

GI13. La entidad tenía 10.000 u.m. de capital aportado a lo largo del periodo, y ningún otro componente de activos netos/patrimonio excepto para el resultado positivo (ahorro) acumulado.

Estado de rendimiento financiero de la entidad del sector público

	20X2	(reexpresado) 20X1
	u.m.	u.m.
Resultado positivo (ahorro) antes de intereses	30.000	18.000
Gastos financieros	(3.000)	(2.600)
Resultado positivo (ahorro)	27.000	15.400

Estado de cambios en activos netos/patrimonio de la entidad del sector público

	Capital aportado	(reexpresado) Resultados positivos acumulados	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Saldo al 31 de diciembre de 20X0 según se presentó previamente	10.000	20.000	30.000
Cambio en el criterio contable relacionado con la capitalización de intereses (Nota 1)	–	(5.200)	(5.200)

	Capital aportado	(reexpresado) Resultados positivos acumulados	Total
Saldo al 31 de diciembre de 20X0 según se reexpresó	10.000	14.800	24.800
Resultado positivo (ahorro) del periodo finalizado a 31 de diciembre de 20X1 (reexpresado)	–	15.400	15.400
Saldo al 31 de diciembre de 20X1	10.000	30.200	40.200
Resultado positivo (ahorro) del periodo finalizado al 31 de diciembre de 20X2	–	27.000	27.000
Saldo al 31 de diciembre de 20X2	10.000	57.200	67.200

Extracto de las Notas a los Estados Financieros

1. Durante 20X2, la entidad cambió su política contable para el tratamiento de los costos por préstamos relativos a una central eléctrica. Previamente, la entidad capitalizó dichos costos. Ahora se dan de baja como gastos según se incurren. La gerencia considera que esta política proporciona información fiable y más relevante porque da lugar a un tratamiento más transparente de los costos de financiación y es congruente con la práctica del sector industrial local, haciendo los estados financieros de la entidad más comparables. Este cambio en la política contable ha sido contabilizado retroactivamente, y los estados comparativos para 20X1 han sido reexpresados. A continuación se presenta el efecto del cambio en 20X1 en forma de tabla. Los resultados positivos (ahorro) acumulados iniciales para el 20X1 se han reducido en 5.200, que es el montante del ajuste correspondiente a los ejercicios anteriores a 20X1.

Efecto sobre 20-1	u.m.
(Incremento) en el gasto por intereses	(2.600)
(Disminución) en el resultado positivo (ahorro) del periodo	(2.600)
Efecto en periodos anteriores a 20-1	
(Disminución) en el resultado positivo (ahorro) del periodo	(5.200)
(Disminución) en activos en el curso de la construcción y en el resultado positivo (ahorro) acumulado	(7.800)

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 de revaluación.

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, 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 ese cambio de forma prospectiva desde cualquier fecha anterior al comienzo de 20X2. También, se requiere que el cambio desde un modelo de costo a un modelo de revaluación 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	(14.000)
Valor en libros neto	11.000
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 de revaluación. La gerencia tiene la opinión de que esta política proporciona información fiable 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 para 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.

Comparación con la NIC 8

La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 8 (2003), *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 8 como resultado del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 3 y la NIC 8 son las siguientes:

- La NICSP 3 incluye un comentario adicional al de la NIC 8 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 3 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 8. Los ejemplos más significativos son los términos “estado de rendimiento financiero”, “resultado (ahorro/desahorro) acumulado”, y “activos netos/patrimonio” en la NICSP 3. Los términos equivalentes en la NIC 8 son “estado de resultados”, “ganancias acumuladas” y “patrimonio”.
- La NICSP 3 no utiliza el término “ingreso”, que tiene en la NIC 8 un significado más amplio que el término “ingreso (de actividades ordinarias)”.
- La NICSP 3 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 8 (párrafo 5).
- La NICSP 3 tiene una jerarquía similar a la NIC 8, excepto que el IPSASB no tiene un marco conceptual.
- Las NICSP 3 no requiere revelar información sobre ajustes a ganancias por acción básicas o diluidas. La NIC 8 requiere revelar información del importe del ajuste o corrección para ganancias básicas o diluidas por acción.

NICSP 4-EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 21 (revisada en 2003, modificada en 2005), *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 21, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 4-EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.
La NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* fue emitida en mayo de 2000.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 4 revisada.

En abril de 2008 el IPSASB emitió una NICSP 4 revisada.

Desde entonces, la NICSP 4 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 4

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección introducción	[Eliminado]	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
3	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
4	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
5	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
31	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
61	Modificado	NICSP 29 enero de 2010

Abril de 2008

NICSP 4-EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1–2
Alcance	3–9
Definiciones	10–19
Moneda funcional	11–16
Partidas monetarias	17
Inversión neta en un negocio en el extranjero	18-19
Resumen del enfoque requerido por esta Norma	20–22
Información sobre las transacciones en moneda extranjera en la moneda funcional	23–42
Reconocimiento inicial	23–26
Reconocimiento en estados financieros posteriores	27–30
Reconocimiento de las diferencias de cambio	31–39
Cambio de moneda funcional	40–42
Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional	43–58
Conversión a la moneda de presentación	43–49
Conversión de un negocio en el extranjero	50–56
Disposición de un negocio en el extranjero	57–58
Efectos impositivos de las diferencias de cambio	59
Información a revelar	60–66
Disposiciones transitorias	67–70
Adopción por primera vez de la base contable de acumulación (o devengo)	67-68
Disposiciones transitorias para todas las entidades	69-70
Fecha de vigencia	71–72
Derogación de la NICSP 4 (2006)	73

Fundamentos de las conclusiones

Tabla de concordancias

Comparación con la NIC 21

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, está contenida en los párrafos 1 a 73. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 4 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

1. Una entidad puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos maneras diferentes. Puede realizar transacciones en moneda extranjera o bien puede tener negocios en el extranjero. Además, la entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. El objetivo de esta Norma es prescribir cómo se incorporan, en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación elegida.

2. Los principales problemas que se presentan son (a) la tasa o tasas de cambio a utilizar, y (b) la manera de informar sobre los efectos de las variaciones en las tasas de cambio dentro de los estados financieros.

Alcance

3. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), aplicará la presente Norma:**

   (a) **al contabilizar las transacciones y saldos en moneda extranjera, salvo las transacciones y saldos con derivados que estén dentro del alcance de la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición;***

   (b) **al convertir el rendimiento financiero y la situación financiera de los negocios en el extranjero que se incluyan en los estados financieros de la entidad, ya sea por consolidación, por consolidación proporcional o por el método de la participación; y**

   (c) **al convertir el rendimiento financiero y la situación financiera de la entidad en una moneda de presentación.**

4. La NICSP 29 es de aplicación a muchos derivados en moneda extranjera y, por consiguiente, éstos quedan excluidos del alcance de esta Norma. No obstante, aquellos derivados en moneda extranjera que no están dentro del alcance de la NICSP 29 (por ejemplo, ciertos derivados en moneda extranjera implícitos en otros contratos), entran dentro del alcance de esta Norma. Además, esta Norma se aplica cuando la entidad convierte los importes relacionados con derivados desde su moneda funcional a la moneda de presentación.

5. Esta Norma no se aplica a la contabilidad de coberturas para partidas en moneda extranjera, incluyendo la cobertura de la inversión neta en un negocio en el extranjero. La contabilidad de coberturas se trata en la NICSP 29.

6. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

7. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitidas por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

8. Esta Norma se aplica a la presentación de los estados financieros de una entidad en una moneda extranjera, y establece los requisitos para que los estados financieros resultantes puedan ser calificados como conformes con las NIIF. También se especifica la información a revelar, en el caso de conversión de información financiera a una moneda extranjera que no cumpla los anteriores requerimientos.

9. Esta Norma no se aplica a la presentación, dentro del estado de flujo de efectivo, de los flujos de efectivo que se deriven de transacciones en moneda extranjera, ni de la conversión de los flujos de efectivo de los negocios en el extranjero (véase la NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo*).

Definiciones

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

Tasa de cambio de cierre (Closing rate) es el cambio existente a la fecha de presentación.

Diferencia de cambio (Exchange difference) es la diferencia que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes.

Tasa de cambio (Exchange rate) es el ratio de intercambio entre dos monedas.

Moneda Extranjera (Foreign currency) es cualquier moneda diferente a la moneda funcional de la entidad.

Negocio en el extranjero (Foreign operation) es una entidad controlada, asociada, negocio conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.

Moneda funcional (Functional currency) es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.

Partidas monetarias (Monetary items) son unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.

Inversión neta en un negocio en el extranjero (Net investment in a foreign operation) es el importe que corresponde a la participación de la entidad que informa, en los activos netos/patrimonio del citado negocio.

Moneda de presentación (Presentation currency) es la moneda en que se presentan los estados financieros.

Tasa de cambio de contado (Spot exchange rate) es la tasa de cambio utilizada en las transacciones con entrega inmediata.

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 por separado.

Moneda funcional

11. El entorno económico principal en el que opera la entidad es, normalmente, aquél en el que ésta genera y emplea el efectivo. Para determinar su moneda funcional, la entidad considerará los siguientes factores:

    (a) La moneda:

        (i) en que se produzcan los ingresos, tales como impuestos, subvenciones y multas;

        (ii) que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios); y y

        (iii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.

    (b) La moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de producir los bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden tales costos).

12. Los siguientes factores también pueden suministrar evidencia acerca de la moneda funcional de una entidad:

    (a) La moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación (esto es, emisión de deuda e instrumentos del patrimonio neto).

    (b) La moneda en que se mantienen los importes cobrados por las actividades de operación.

13. Se considerarán, además, los siguientes factores al determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero, así como al decidir si esta moneda funcional es la misma que la correspondiente a la entidad que informa (en este

contexto, la entidad que informa es la que tiene el negocio en el extranjero como entidad subsidiaria, sucursal, asociada o negocio conjunto):

(a) Si las actividades del negocio en el extranjero se llevan a cabo como una extensión de la entidad que informa, en lugar de hacerlo con un grado significativo de autonomía. Un ejemplo del primero es cuando un departamento de defensa tiene un número de bases militares en el extranjero, que desarrollan sus actividades en nombre del gobierno central. Las bases militares podrían llevar a cabo sus actividades sustancialmente en la moneda de los estados financieros de la entidad que informa. Por ejemplo, podría pagarse al personal militar en moneda funcional y recibir solo una pequeña asignación en moneda local. Las compras de suministros y equipo podrían hacerse en su mayor parte a través de la entidad que informa, y las compras en moneda local reducirse al mínimo. Otro ejemplo sería el del campus de una universidad pública, situado en el extranjero, que operara bajo la administración y dirección del campus local. Por el contrario, un negocio en el extranjero con un significativo grado de autonomía puede acumular efectivo y otras partidas monetarias, incurrir en gastos, generar ingresos y posiblemente concertar préstamos, pero todo ello lo hace, sustancialmente, en su moneda local. Algunos ejemplos de entidades extranjeras de propiedad estatal que pueden operar independientemente de otros organismos estatales incluyen las oficinas de turismo, las compañías de exploración petrolera, organismos de comercio y operaciones de radiodifusión. Tales entidades pueden establecerse como EP.

(b) Si las transacciones con la entidad que informa constituyen una proporción alta o baja de las actividades del negocio en el extranjero.

(c) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero afectan directamente a los flujos de efectivo de la entidad que informa, y están disponibles para ser remitidos a la misma.

(d) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero son suficientes para atender las obligaciones por deudas actuales y esperadas, en el curso normal de la actividad, sin que la entidad que informa deba poner fondos a su disposición.

14. Cuando los indicadores descritos anteriormente sean contradictorios, y no resulte obvio cuál es la moneda funcional, la gerencia empleará su juicio para determinar la moneda funcional que más fielmente represente los efectos económicos de las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes. Como parte de este proceso, la gerencia concederá prioridad a los indicadores fundamentales del párrafo 11 antes de tomar en consideración los indicadores de los párrafos 12 y 13, que han sido diseñados para suministrar evidencia adicional que apoye la determinación de la moneda funcional de la entidad.

15. La moneda funcional de la entidad reflejará las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez escogida la moneda funcional, no se cambiará a menos que se produzca un cambio en tales transacciones, sucesos o condiciones.

16. Si la moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria, los estados financieros de la entidad serán reexpresados de acuerdo con la NICSP 10, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*. Una entidad no podrá evitar la reexpresión de acuerdo con la NICSP 10, por ejemplo, adoptando como moneda funcional una moneda diferente de la que hubiera determinado aplicando esta Norma (tal como la moneda funcional de su controladora).

Partidas monetarias

17. La característica esencial de una partida monetaria es el derecho a recibir (o la obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Algunos ejemplos incluyen: obligaciones de política social y otros beneficios a los empleados que se pagan en efectivo; suministros que se liquidan en efectivo; y dividendos en efectivo o distribuciones similares que se reconocen como pasivos. Por el contrario, la característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Por el contrario, la característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. plusvalía; activos intangibles; inventarios propiedades, planta y equipo y provisiones que se van a saldar por la prestación de un activo no monetario.

Inversión neta en un negocio en el extranjero

18. Una entidad puede tener una partida monetaria que ha de cobrar o pagar al negocio en el extranjero. Si la liquidación de esa partida no está contemplada, ni es probable que se produzca, en un futuro previsible, la partida es, en esencia, una parte de la inversión neta de la entidad en ese negocio en el extranjero, y se contabilizará de acuerdo con los párrafos 37 y 38. Entre estas partidas monetarias pueden estar incluidos préstamos o partidas a cobrar a largo plazo. No se incluyen las cuentas de deudores o acreedores comerciales.

19. Una entidad que tiene una partida monetaria por cobrar o por pagar a un negocio en el extranjero descrito en el párrafo 18 puede ser cualquier entidad controlada de la entidad económica. Por ejemplo, una entidad tiene dos entidades controladas, A y B. La entidad controlada B es un negocio en el extranjero. La controlada A concede un préstamo a la controlada B. El préstamo por cobrar por A de la controlada B sería parte de la inversión neta de la entidad en la controlada B si el pago del préstamo no estuviera

planeado ni fuese probable que ocurriera en el futuro previsible. Esto también sería cierto si la controlada A fuera en sí misma un negocio en el extranjero.

Resumen del enfoque requerido por esta Norma

20. Al preparar los estados financieros, cada entidad - ya se trate de una entidad aislada, una entidad con negocios en el extranjero (tal como una controladora) o un negocio en el extranjero (por ejemplo una entidad controlada o sucursal)- determinará su moneda funcional de acuerdo con los párrafos 11 a 16. La entidad convertirá las partidas en moneda extranjera a la moneda funcional, e informará de los efectos de esta conversión de acuerdo con los párrafos 23 a 42 y 59.

21. Muchas entidades que informan están compuestas por varias entidades individuales (por ejemplo, un grupo está formado por una controladora y una o más controladas). Diversos tipos de entidades, sean o no miembros de un grupo, pueden tener inversiones en asociadas o negocios conjuntos. También pueden tener sucursales. Es necesario que el rendimiento financiero y la situación financiera de cada entidad individual incluida en la entidad que informa, se conviertan a la moneda en la que esta entidad presenta sus estados financieros. Esta Norma permite a la entidad que informa utilizar cualquier moneda (o monedas) para presentar sus estados financieros. El rendimiento financiero y la situación financiera de cada entidad individual que forme parte de la entidad que informa, pero cuya moneda funcional sea diferente de la moneda de presentación, se convertirán de acuerdo con los párrafos 43 a 59.

22. Esta Norma permite, asimismo, a una entidad independiente que prepare estados financieros o bien a una entidad que prepare estados financieros separados de acuerdo con la NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*, utilizar cualquier moneda (o monedas) para presentar sus estados financieros. Si la moneda de presentación utilizada por la entidad es distinta de su moneda funcional, su rendimiento financiero y su situación financiera se convertirán a la moneda de presentación de acuerdo con los párrafos 43 a 59.

Información sobre las transacciones en moneda extranjera en la moneda funcional

Reconocimiento inicial

23. Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda extranjera, entre las que se incluyen aquéllas en que la entidad:

    (a) Compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera;

    (b) Presta o toma prestados fondos, si los importes correspondientes se establecen a cobrar o pagar en una moneda extranjera; o

(c) Adquiere o dispone de activos, o bien incurre o liquida pasivos, siempre que estas operaciones se hayan denominado en moneda extranjera.

24. **Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación, al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera.**

25. La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con las NICSP. Por razones de orden práctico, se utiliza a menudo un tasa de cambio aproximado al existente en el momento de realizar la transacción, por ejemplo, puede utilizarse el correspondiente tipo medio semanal o mensual, para todas las transacciones que tengan lugar en ese intervalo de tiempo, en cada una de las clases de moneda extranjera usadas por la entidad. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa media del periodo.

26. Las variaciones en la tasa de cambio pueden tener efectos en el efectivo o equivalentes de efectivo que la entidad tiene o adeuda en moneda extranjera. De la presentación de tales diferencias de cambio se ocupa la NICSP 2 Aunque estos cambios no son flujos de efectivo, el efecto de las variaciones de las tasas de cambio sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo, mantenidos o adeudados en moneda extranjera, será objeto de presentación en el estado de flujos de efectivo para permitir la conciliación entre el efectivo y equivalentes al efectivo al principio y al final del periodo. Estos importes se presentan por separado, según provengan de las actividades de operación, inversión o financiación, e incluyen las diferencias que se hubieran producido si dichos flujos de efectivo se hubieran presentado al tipo de cambio del final del ejercicio.

Reconocimiento en estados financieros posteriores

27. **En cada fecha de presentación de los estados financieros:**

    (a) **las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre;**

    (b) **las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio de la fecha de la transacción; y**

    (c) **las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera, se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que fue determinado.**

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 ser medidas en términos de valor razonable o costo histórico, de acuerdo con la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*. Con independencia de si se ha determinado el importe en libros utilizando el costo histórico o el valor razonable, siempre que dicho importe se haya establecido en moneda extranjera, se convertirá a la moneda funcional utilizando las reglas establecidas en la presente Norma.

29. El importe en libros de algunas partidas se determina comparando dos o más importes distintos. Por ejemplo, el importe en libros de los inventarios mantenidos para la venta es el menor entre el costo y el valor realizable neto, de acuerdo con la NICSP 12, *Inventarios*. De forma similar, y de acuerdo con la NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo*, el importe en libros de un activo no generador de efectivo, para el que exista un indicio de deterioro, es el menor entre su importe en libros, anterior a la consideración de las posibles pérdidas por ese deterioro, y su importe recuperable. Cuando la partida en cuestión sea un activo no monetario, medido en una moneda extranjera, el importe en libros se determinará comparando:

    (a) El costo o importe en libros, según lo que resulte apropiado, convertidos a la tasa de cambio en la fecha de determinación de ese importe (por ejemplo, a la tasa de cambio a la fecha de la transacción para una partida que se mida en términos de costo histórico), y

    (b) El valor realizable neto o importe recuperable de servicio, cuando proceda, convertido al tipo de cambio de la fecha en la que se determinó dicho valor (por ejemplo, la tasa de cierre en la fecha de presentación).

    El efecto de esta comparación puede dar lugar al reconocimiento de una pérdida por deterioro en la moneda funcional, que podría no ser objeto de reconocimiento en la moneda extranjera, o viceversa.

30. Cuando se disponga de varios tipos de cambio, se utilizará aquél en el que pudieran ser liquidados los flujos futuros de efectivo representados por la transacción o el saldo considerado, si tales flujos hubieran ocurrido en la fecha de la medición. Cuando se haya perdido temporalmente la posibilidad de negociar dos monedas en condiciones de mercado, la tasa a utilizar será la primera que se fije en una fecha posterior, en la que se puedan negociar las divisas en las condiciones citadas.

Reconocimiento de las diferencias de cambio

31. Como se señaló en el párrafo 5, esta Norma no trata la contabilización de coberturas para las partidas en moneda extranjera. La NICSP 29 contiene las guías generales relacionadas con el tratamiento contable de las operaciones de cobertura, incluyendo los propios criterios para usar la contabilidad de coberturas.

32. **Las diferencias de cambio que surjan (a) al liquidar las partidas monetarias o (b) al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el periodo o en estados financieros previos, se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 37.**

33. Aparecerá una diferencia de cambio cuando se tengan partidas monetarias como consecuencia de una transacción en moneda extranjera, y se haya producido una variación en la tasa de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha de liquidación. Cuando la transacción se liquida en el periodo contable en que ha surgido, toda la diferencia de cambio resultante se reconoce en ese periodo. No obstante, cuando la transacción se liquide en un periodo contable posterior, la diferencia de cambio reconocida en cada uno de los periodos, hasta la fecha de liquidación, se determinará a partir de la variación que se haya producido en las tasas de cambio durante cada periodo.

34. El párrafo 26 describe el tratamiento de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera en un estado de flujos de efectivo.

35. **Cuando se reconozca directamente en los activos netos/patrimonio una pérdida o ganancia derivada de una partida no monetaria, cualquier diferencia de cambio, componente de esa pérdida o ganancia, se reconocerá directamente en los activos netos/patrimonio. Por el contrario, cuando la pérdida o ganancia, derivada de una partida no monetaria, sea reconocida en el resultado (ahorro o desahorro), cualquier diferencia de cambio, componente de esta ganancia o pérdida, se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro).**

36. En otras NICSP se exige el reconocimiento de algunas pérdidas o ganancias directamente en los activos netos/patrimonio. Por ejemplo, la NICSP 17 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.

37. **Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en un negocio extranjero de la entidad que informa (véase el párrafo 18), se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) de los estados financieros separados de la entidad que informa, o bien en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados si el negocio en el extranjero**

es una entidad controlada), esas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente como un componente separado de los activos netos/patrimonio y posteriormente serán reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) cuando se disponga del negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 57.

38. Cuando una partida monetaria forme parte de la inversión neta realizada por la entidad que informa en un negocio en el extranjero, y esté denominada en la moneda funcional de la entidad que informa, puede aparecer una diferencia de cambio en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, en función de la situación descrita en el párrafo 32. Si esta partida estuviese denominada en la moneda funcional del negocio en el extranjero, la diferencia de cambio, por la situación descrita en el citado párrafo 32, aparecería en los estados financieros separados de la entidad que informa. Si esta partida está denominada en una moneda diferente a la moneda funcional de la entidad que informa o del negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 32, surge una diferencia de cambio en los estados financieros separados de la entidad que informa y en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero. Estas diferencias de cambio serán reclasificadas como un componente separado de los activos netos/patrimonio, en los estados financieros que contienen al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (es decir, en los estados financieros donde el negocio en el extranjero se encuentre consolidado, consolidado proporcionalmente o contabilizado según el método de la participación).

39. Cuando la entidad lleve sus registros y libros contables en una moneda diferente de su moneda funcional~~,~~ y proceda a elaborar sus estados financieros, convertirá todos los importes a la moneda funcional, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 23 a 30. Como resultado de lo anterior, se obtendrán los mismos importes, en términos de moneda funcional, que se hubieran obtenido si las partidas se hubieran registrado originalmente en dicha moneda funcional. Por ejemplo, las partidas monetarias se convertirán a la moneda funcional utilizando las tasas de cambio de cierre, y las partidas no monetarias que se midan al costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio correspondiente a la fecha de la transacción que originó su reconocimiento.

Cambio de moneda funcional

40. **Cuando se produzca un cambio de moneda funcional en la entidad, ésta aplicará los procedimientos de conversión que sean aplicables a la nueva moneda funcional de forma prospectiva, desde la fecha del cambio.**

41. Como se ha señalado en el párrafo 15, la moneda funcional de una entidad ha de reflejar las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez que se haya determinado la moneda funcional, solo podrá cambiarse si se modifican las mismas. Por

ejemplo, un cambio en la moneda, que influya de forma determinante en los precios de venta o en la provisión de los bienes y servicios, podría inducir un cambio en la moneda funcional de la entidad.

42. El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. En otras palabras, la entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio a la fecha en que se produzca aquél. Los importes resultantes ya convertidos, en el caso de partidas no monetarias, se considerarán como sus correspondientes costos históricos. Las diferencias de cambio procedentes de la conversión de un negocio en el extranjero, que se hubieran clasificado anteriormente como componentes de los activos netos/patrimonio de acuerdo con los párrafos 37 y 44(c), no se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) hasta que se lleve a cabo la disposición del negocio en el extranjero.

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

Conversión a la moneda de presentación

43. La entidad puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, ésta deberá convertir su rendimiento financiero y su situación financiera a la moneda de presentación elegida. Por ejemplo, cuando una entidad económica, tal como una organización internacional, contiene entidades individuales con monedas funcionales diferentes, habrá de expresar el rendimiento financiero y la situación financiera de cada entidad en una moneda común, a fin de presentar estados financieros consolidados. En el caso de gobiernos nacionales o regionales/provinciales, la moneda de presentación se determina normalmente por el ministro de finanzas (o autoridad similar), o se establece en la legislación.

44. **El rendimiento financiero y la situación financiera de una entidad cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, serán convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos:**

    (a) **Los activos y pasivos para cada estado de situación financiera presentado (es decir incluyendo las cifras comparativas) se convertirán a la tasa de cambio de cierre de la fecha de ese estado de situación financiera;**

    (b) **Los ingresos y gastos de cada estado de rendimiento financiero (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de cada transacción; y**

(c) **Todas las diferencias de cambio que se produzcan como resultado de lo anterior, se reconocerán como un componente separado de los activos netos/patrimonio.**

45. Al convertir los flujos de efectivo, los cobros y pagos en efectivo, de un negocio en el extranjero, para incorporarlos en el estado de flujos de efectivo de la entidad que informa, ésta cumplirá con los procedimientos señalados en la NICSP 2. La NICSP 2 requiere que los flujos de efectivo de una subsidiaria que satisface la definición de un negocio en el extranjero, deberán convertirse a las tasas de cambio entre la moneda de presentación y la moneda extranjera a las fechas de los flujos de efectivo. La NICSP 2 también trata la presentación de las ganancias y pérdidas no realizadas resultantes de las variaciones en las tasas de cambio relacionadas con el efectivo y equivalentes de efectivo que se tiene o adeuda en moneda extranjera.

46. Con frecuencia, para la conversión de las partidas de ingresos y gastos, se utiliza por razones prácticas un tipo aproximado, representativo de los cambios existentes en las fechas de las transacciones, como puede ser la tasa de cambio media del periodo. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa media del periodo.

47. Las diferencias de cambio a las que se refiere el párrafo 44(c) proceden de:

(a) La conversión de los ingresos y gastos a las tasas de cambio de las fechas de las transacciones, y la de los activos y pasivos a la tasa de cambio de cierre. Estas diferencias de cambio aparecen tanto por las partidas de gastos e ingresos reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro), como por las reconocidas directamente en los activos netos/patrimonio.

(b) La conversión de los activos netos/patrimonio iniciales a una tasa de cambio de cierre que sea diferente de la tasa utilizada en el cierre anterior.

Estas diferencias de cambio no se reconocen en el resultado (ahorro o desahorro) porque las variaciones de las tasas de cambio tienen un efecto directo pequeño o nulo en los flujos de efectivo presentes y futuros derivados de las actividades. Cuando las citadas diferencias de cambio se refieren a un negocio en el extranjero que, si bien se consolida no está participado en su totalidad, las diferencias de cambio acumuladas surgidas de la conversión que sean atribuibles a la participación minoritaria, se atribuyen a la misma y se reconocen como parte de los intereses minoritarios en el estado de situación financiera consolidado.

48. **El rendimiento financiero y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional es la correspondiente a una economía**

hiperinflacionaria, se convertirán a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:

(a) **Todos los importes (es decir, activos, pasivos, partidas de activos netos/patrimonio, gastos e ingresos incluyendo también las cifras comparativas correspondientes) se convertirán a la tasa de cambio de cierre correspondiente a la fecha del estado de situación financiera más reciente, excepto cuando**

(b) **Los importes sean convertidos a la moneda de una economía no hiperinflacionaria, en cuyo caso las cifras comparativas serán las que fueron presentadas como importes corrientes del año en cuestión, dentro de los estados financieros correspondientes del periodo precedente (es decir, estos importes no se ajustarán por las variaciones posteriores que se hayan producido en el nivel de precios o en las tasas de cambio).**

49. **Cuando la moneda funcional de la entidad se corresponda con la de una economía hiperinflacionaria, reexpresará sus estados financieros antes de aplicar el método de conversión establecido en el párrafo 48, de acuerdo con la NICSP 10, excepto las cifras comparativas en el caso de conversión a la moneda de una economía no hiperinflacionaria (véase el párrafo 48(b)). Cuando la economía en cuestión deje de ser hiperinflacionaria, y la entidad deje de reexpresar sus estados financieros de acuerdo con la NICSP 10, utilizará como costos históricos, para convertirlos a la moneda de presentación, los importes reexpresados según el nivel de precios a la fecha en que la entidad deje de hacer la citada reexpresión.**

Conversión de un negocio en el extranjero

50. Al convertir a una moneda de presentación el rendimiento financiero y la situación financiera de un negocio en el extranjero, como paso previo a su inclusión en los estados financieros de la entidad que informa, ya sea mediante consolidación, consolidación proporcional o utilizando el método de la participación, se aplicarán los párrafos 51 a 56, además de lo establecido en los párrafos 43 a 49.

51. La incorporación del rendimiento financiero y de la situación financiera de un negocio en el extranjero a los de la entidad que informa, seguirá los procedimientos normales de consolidación, como por ejemplo la eliminación de los saldos y transacciones intragrupo (véase la NICSP 6 y la NICSP 8 *Participaciones en Negocios Conjuntos*).

52. No obstante, un activo (o pasivo) monetario dentro de una entidad económica, ya sea a corto o a largo plazo, no puede ser eliminado contra el correspondiente pasivo (o activo) dentro de una entidad económica, sin mostrar los resultados de las variaciones en las tasas de cambio dentro de los estados financieros consolidados. Esto es así porque la partida monetaria (a)

representa un compromiso de convertir una moneda en otra, y (b) expone a la entidad que informa a una pérdida o ganancia por las fluctuaciones del cambio entre las monedas. En consecuencia/por consiguiente, en los estados financieros consolidados de la entidad que informa, tal diferencia de cambio deberá seguir reconociéndose en el resultado (ahorro o desahorro), o bien, si se deriva de las circunstancias descritas en el párrafo 37, se clasificará como un componente de los activos netos/patrimonio hasta la disposición del negocio en el extranjero.

53. Cuando los estados financieros del negocio en el extranjero y de la entidad que informa son de fechas diferentes, es frecuente que aquél prepare estados financieros adicionales con la misma fecha que ésta. Cuando no sea así, la NICSP 6 permite la utilización de fechas de presentación diferentes, siempre que (a) la diferencia no sea mayor de tres meses, y (b) que se realicen los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones y otros sucesos significativos ocurridos entre las fechas de referencia.

54. Cuando haya diferencia en la fecha de presentación entre la entidad que informa y el negocio en el extranjero, los activos y pasivos del mismo se expresan según la tasa de cambio de la fecha de presentación del negocio en el extranjero.

55. Se efectuarán ajustes por las variaciones significativas en las tasas de cambio hasta la fecha de presentación de la entidad que informa, de acuerdo con la NICSP 6 Este mismo procedimiento se utilizará al aplicar el método de la participación a las asociadas y negocios conjuntos, así como al aplicar la consolidación proporcional a los negocios conjuntos, de acuerdo con la NICSP 7, *Inversiones en Asociadas*, y la NICSP 8.

56. **Tanto la plusvalía surgida por la adquisición de un negocio en el extranjero, como los ajustes del valor razonable practicados al importe en libros de los activos y pasivos, a consecuencia de la adquisición de un negocio en el extranjero, se deben tratar como activos y pasivos del mismo. Esto quiere decir que se expresarán en la misma moneda funcional del negocio en el extranjero, y que se convertirán a la tasa de cambio de cierre, de acuerdo con los párrafos 44 y 48.**

Disposición de un negocio en el extranjero

57. **En el momento de la disposición de un negocio en el extranjero, el importe acumulado de las diferencias de cambio diferidas como un componente separado de los activos netos/patrimonio relacionadas con el negocio en el extranjero serán reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) cuando sea reconocida la pérdida o la ganancia derivada de la disposición.**

58. Una entidad puede disponer de la totalidad o parte de su participación en un negocio en el extranjero mediante su venta, liquidación, recuperación del

capital aportado o abandono. El pago de un dividendo o distribución similar forma parte de una disposición solo cuando constituya una recuperación de la inversión, por ejemplo cuando se pague con cargo al resultado positivo (ahorro) anterior a la adquisición. En el caso de disposición parcial, solo se incluirá en la ganancia o pérdida la parte proporcional de la diferencia de conversión acumulada correspondiente. La corrección del valor contable de un negocio en el extranjero no constituirá una disposición parcial. Por consiguiente, en el momento de contabilizar esta corrección, no se procederá a trasladar al resultado (ahorro o desahorro) parte alguna de la diferencia de conversión acumulada.

Efectos impositivos de las diferencias de cambio

59. Para las entidades que informan sujetas al impuesto a las ganancias, puede encontrarse en las normas contables nacionales e internacionales correspondientes que tratan sobre los impuestos a las ganancias, una guía sobre el tratamiento de (a) los efectos impositivos asociados a las ganancias y pérdidas provenientes de las transacciones en moneda extranjera y (b) las diferencias de cambio surgidas al convertir el rendimiento financiero y la situación financiera de una entidad (incluido un negocio en el extranjero) a una moneda diferente.

Información a revelar

60. **En los párrafos 62 y 64 a 66, las referencias a la "moneda funcional" se aplican, en el caso de una entidad económica, a la moneda funcional de la controladora.**

61. **La entidad revelará:**

    (a) **el importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro), con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), de acuerdo con la NICSP 29; y**

    (b) **las diferencias de cambio netas clasificadas como un componente separado de los activos netos/patrimonio, así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del periodo.**

62. **Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, este hecho será puesto de manifiesto, revelando además la identidad de la moneda funcional, así como la razón de utilizar una moneda de presentación diferente.**

63. **Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, ya sea de la entidad que informa o de algún negocio significativo en el extranjero, se revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio.**

64. **Cuando una entidad presente sus estados financieros en una moneda que sea diferente de su moneda funcional, señalará que sus estados financieros son conformes con las NICSP, sólo si cumplen con todos los requerimientos de cada Norma que sea de aplicación, incluyendo las que se refieren al método de conversión establecido en los párrafos 44 y 48.**

65. En ocasiones, las entidades presentan sus estados financieros u otra información financiera en una moneda que no es su moneda funcional, sin respetar los requerimientos del párrafo 64. Por ejemplo, la entidad puede convertir a la otra moneda solo determinadas partidas de sus estados financieros. Otro ejemplo se da cuando una entidad, cuya moneda funcional no es la de una economía hiperinflacionaria, convierte los estados financieros a la otra moneda utilizando para todas las partidas la tasa de cambio de cierre más reciente. Tales conversiones no están hechas de acuerdo con las NICSP, por lo que será obligatorio revelar la información establecida en el párrafo 66.

66. **Cuando una entidad presente sus estados financieros, u otra información financiera, en una moneda diferente de su moneda funcional y de su moneda de presentación, y no cumple los requerimientos del párrafo 64:**

    (a) **identificará claramente esta información como complementaria, para distinguirla de la información que cumple con las NICSP;**

    (b) **revelará la moneda en que se presenta esta información complementaria; y**

    (c) **revelará la moneda funcional de la entidad, así como el método de conversión utilizado para confeccionar la información complementaria.**

Disposiciones transitorias

Adopción por primera vez de la contabilidad de acumulación (o devengo)

67. **Una entidad que informa, no necesita cumplir con los requerimientos para las diferencias de conversión acumuladas que ya existían en la fecha de primera adopción de la contabilidad según la base de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP hace uso de esta exención:**

    (a) **las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas en la fecha de transición a las NICSP; y**

    (b) **La pérdida o ganancia por la disposición posterior de cualquier negocio en el extranjero, excluirá las diferencias de conversión que hayan surgido antes de la fecha en que se adoptan por primera vez las NICSP, e incluirá las diferencias de conversión posteriores a esta.**

68. Esta Norma requiere a las entidades:

(a) clasificar algunas diferencias de conversión como un componente separado de los activos netos/patrimonio; y

(b) transferir, cuando se disponga de un negocio en el extranjero, la diferencia de conversión acumulada en dicho negocio en el extranjero al estado de rendimiento financiero como parte de la ganancia o la pérdida derivada de la disposición.

Las disposiciones transitorias facilitan a los adoptantes por primera vez de las NICSP estar exentos de este requerimiento.

Disposiciones transitorias para todas las entidades

69. **Una entidad aplicará de forma prospectiva el párrafo 56 a todas las adquisiciones ocurridas después del comienzo del periodo contable en que esta Norma se adopte por primera vez. Se permite la aplicación retroactiva del párrafo 56 a las adquisiciones anteriores a esa fecha. Para las adquisiciones de negocios en el extranjero que se traten de forma prospectiva, pero que hayan ocurrido antes de la fecha de primera aplicación de esta Norma, la entidad no deberá reexpresar los periodos anteriores y, en consecuencia, en tal caso, podrá considerar la plusvalía y los ajustes por aplicación del valor razonable derivados de la adquisición, como activos y pasivos de la entidad, y no del negocio en el extranjero. Por lo tanto, la plusvalía y los ajustes por aplicación del valor razonable, o bien se encuentran ya expresados en la moneda funcional de la entidad, o bien serán partidas no monetarias en moneda extranjera, que se presentan utilizando la tasa de cambio de la fecha de adquisición.**

70. **Todos los demás cambios contables producidos por la aplicación de esta Norma se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 3, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.**

Fecha de vigencia

71. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2010. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2010, deberá revelar este hecho.**

72. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción.

Withdrawal of IPSAS 4 (2006)

73. Esta Norma deroga la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones de las Tasas de Cambio en Moneda Extranjera,* emitida en 2006.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 4, pero no son parte de la misma.

Antecedentes

FC1. El Programa de Convergencia con las NIIF es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengo) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea apropiado para las entidades del sector público.

FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para apartarse. La falta de aplicación de su NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sea apropiada para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus NIIF equivalentes se identifican en la *Comparación con las NIIF* incluida en cada NICSP. La Comparación con la NIC 21 se refiere solo a la versión de la NIC 21 que fue revisada en 2003 y modificada en 2005.[1]

FC3. En mayo de 2000, el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC),[2] emitió la primera versión de la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, que se basó en la NIC 21, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (1993). En diciembre de 2006, el IPSASB revisó la NICSP4, que se basó en la NIC 21 (revisada en 2003), como parte de su Proyecto de mejoras general. En diciembre de 2005, el IASB emitió una modificación a la NIC 21, (publicada como *Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero*).

FC4. A comienzos de 2007, el IPSASB inició un proyecto de mejoras continuas para actualizar las NICSP, con el fin de conseguir la convergencia con las últimas NIIF relacionadas, en la medida en que sea apropiado para el sector público. Como parte del proyecto, el IPSASB revisó la modificación del IASB a la NIC 21 emitida en diciembre de 2005 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones

---

[1] Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se emitieron por el predecesor del IASB –el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Las Normas emitidas por el IASB se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB ha definido las NIIF integrando las NIIF, las NIC y las Interpretaciones de las Normas. En algunos casos, el IASB ha modificado, en lugar de reemplazado, las NIC, en cuyo caso la numeración antigua de las NIC se ha mantenido.

[2] El PSC se convirtió en el IPSASB cuando el Consejo de la IFAC cambió el mandato del PSC para pasar a ser un consejo emisor de normas independiente en noviembre de 2004.

realizadas. (Los Fundamentos de las conclusiones del IASB como resultado de la modificación no se reproducen. Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB en http://**www.iasb.org**).

FC5. La NIC 21 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de la emisión de las NIIF y de las NIC revisadas después de diciembre de 2005. La NICSP 4 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF o de las NIC revisadas a partir de diciembre de 2005. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF y en las revisiones de las NIC a las entidades del sector público.

Comparación con la NIC 21

La NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las tasas de cambio de la Moneda Extranjera*, se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 21, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (revisada en 2003 y modificada en 2005). Las principales diferencias entre la NICSP 4 y la NIC 21 son las siguientes:

- La NICSP 4 incluye, en los párrafos 1, 11, 13, 26, 43, 45, 67, 68 y 72, un comentario adicional al de la NIC 21, para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 4 contiene una disposición transitoria adicional que permite a una entidad, al adoptar por primera vez las NICSP, anular las diferencias de conversión acumuladas existentes en la fecha en la que adoptan por primera vez las NICSP con base de acumulación (o devengo) (párrafo 67). Esta disposición transitoria está adaptada de la NIIF 1, *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.*
- La NICSP 4 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 21. Los ejemplos más significativos son los términos “ingreso”, “entidad económica”, “estado de rendimiento financiero” y “activos netos/patrimonio”. Los términos equivalentes en la NIC 21 son “ingreso”, “grupo”, “estado de resultado integral”, y “patrimonio”.

NICSP 5—COSTOS POR PRÉSTAMOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público ha sido fundamentalmente elaborada a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 23 *"Costos por Préstamos"* (revisada en 1993) publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB)de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 23, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

"IFRS," "IAS" "IASB," "IFRS Foundation", "International Accounting Standards" e "International Financial Reporting Standards" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben utilizarse sin el consentimiento de la Fundación IFRS.

NICSP 5—COSTOS POR PRÉSTAMOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 5, *Costos por Préstamos*, fue emitida en mayo de 2000.

Desde entonces, la NICSP 5 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* (emitida en octubre de 2011)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 5

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
6	Modificado	NICSP 32 octubre de 2011
42A	Nuevo	NICSP 32 octubre de 2011

Mayo de 2000

NICSP 5—COSTOS POR PRÉSTAMOS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1–4
Definiciones	5–13
Costos por préstamos	6
Entidad económica	7–9
Beneficios económicos o potencial de servicio futuros	10
Empresas públicas	11
Activos netos/patrimonio	12
Activos aptos	13
Costos por préstamos – Tratamiento de referencia	14–16
Reconocimiento	14–15
Información a revelar	16
Costos por préstamos – Tratamiento alternativo permitido	17–39
Reconocimiento	17–20
Costos por préstamos susceptibles de capitalización	21–29
Exceso del importe en libros del activo apto sobre el importe recuperable	30
Inicio de la capitalización	31–33
Suspensión de la capitalización	34–35
Fin de la capitalización	36–39
Información a revelar	40
Disposición transitoria	41
Fecha de vigencia	42–43
Comparación con la NIC 23	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 5, *Costos por Préstamos*, está contenida en el objetivo y los párrafos 1 a 43. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 5 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

Esta norma prescribe el tratamiento contable de los costos por préstamos. La Norma establece, como regla general, el reconocimiento inmediato como gasto de los costos por préstamos. No obstante, la Norma permite, como tratamiento alternativo permitido, la capitalización de los costos por préstamos que sean directamente imputables a la adquisición, construcción, o producción de un activo apto.

Alcance

1. **Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los costos por intereses.**

2. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

3. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, emitidas por el IPSASB, explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

4. Esta Norma no se ocupa del costo, efectivo o imputado, de los activos netos/patrimonio. Cuando una jurisdicción aplique un cargo de capital a entidades individuales, se requerirá evaluar si tal cargo cumple la definición de costo por préstamos o si debe ser tratado como un costo efectivo o imputable a los activos netos/patrimonio.

Definiciones

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

   Costos por préstamos (Borrowing costs) son los intereses y otros gastos incurridos por una entidad en relación con las operaciones de endeudamiento.

   Activo apto (Qualifying asset) es el activo que necesariamente requiere un período de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o venta al que se destina.

   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 por separado.

Costos por préstamos

6. Los costos por préstamos pueden incluir:

   (a) los intereses de descubiertos o sobregiros bancarios y de préstamos a corto y largo plazo;

(b) la amortización de primas o de descuentos relacionados con préstamos;

(c) la amortización de los costos de formalización de los contratos de préstamo;

(d) las cargas por intereses relativas a los arrendamientos financieros y **los** acuerdos de concesión de servicio; y

(e) las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera, en la medida en que sean consideradas como un ajuste a los costos por intereses.

Entidad económica

7. El término entidad económica se usa en esta Norma para definir, a efectos de presentación de la información financiera, un grupo de entidades que comprende a la entidad controladora y a las entidades controladas.

8. Otros términos usados a veces para referirse a una entidad económica incluyen entidad administrativa, entidad financiera, entidad consolidada y grupo.

9. Una entidad económica puede incluir entidades con objetivos de carácter social y comercial. Por ejemplo, un organismo gubernamental de vivienda puede ser una entidad económica que incluya entidades que proporcionan vivienda a precio simbólico, así como también entidades que proporcionan alojamiento en régimen comercial.

Beneficios económicos o potencial de servicio futuros

10. Los activos proporcionan un medio a las entidades para alcanzar sus objetivos. Los activos empleados para suministrar bienes y servicios de acuerdo con los objetivos de la entidad, pero que no generan directamente flujos de entrada de efectivo, se suelen definir como portadores de un potencial de servicio. A los activos empleados para generar flujos de entrada de efectivo netos se les suele definir como portadores de “beneficios económicos futuros”. Para abarcar todos los objetivos a los que puede destinarse un activo, la presente Norma emplea el término “beneficios económicos futuros o un potencial de servicio”, término que describe la característica esencial de los activos

Empresas públicas

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

significativamente reducidos. La NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados* proporciona guías para determinar si existe control a efectos de la presentación de información financiera y a ella debe recurrirse al determinar si una EP está controlada por otra entidad del sector público.

Activos netos/patrimonio

12. El término activos netos/patrimonio se usa en esta Norma para referirse a la medida residual resultante en el Estado de posición financiera (activos menos pasivos). Los activos netos/patrimonio pueden ser positivos o negativos. Se pueden utilizar otros términos en lugar de activos netos/patrimonio, siempre y cuando su significado quede claro.

Activos aptos

13. Ejemplos de activos aptos son edificios para oficinas, hospitales, activos de infraestructura tales como las carreteras, puentes e instalaciones para la generación de energía, y los inventarios que necesitan un largo periodo de tiempo para ser puestos en condiciones de ser usados o vendidos. Otras inversiones, y aquéllos activos que se producen de forma rutinaria durante un corto periodo de tiempo, no son activos aptos. Los activos que están ya listos para el uso al que se les destina o para su venta al adquirirlos tampoco son activos aptos.

Costos por préstamos – Tratamiento de referencia

Reconocimiento

14. **Los costos por intereses deben ser reconocidos como un gasto del periodo en que se incurre en ellos.**

15. Bajo el tratamiento de referencia, los costos por préstamos se reconocen como gastos del periodo en que se incurre en ellos, con independencia de los activos a los que fuesen aplicables.

Información a revelar

16. **En los estados financieros se debe revelar información sobre las políticas y métodos contables adoptados para los costos por intereses.**

Costos por préstamos – Tratamiento alternativo permitido

Reconocimiento

17. **Los costos por intereses deben ser reconocidos como un gasto del periodo en que se incurre en ellos, salvo si fueran capitalizados de acuerdo con el párrafo 18.**

18. **Los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto deben ser**

capitalizados como parte del costo de dicho activo. El importe de los costos por intereses susceptible de capitalización, debe ser determinado de acuerdo con esta Norma.

19. Según el tratamiento alternativo permitido, los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo se incluyen como costos del mismo. Tales costos por préstamos se capitalizarán, formando parte del costo del activo, siempre que (a) sea probable que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicio para la entidad, y (b) los costos puedan ser medidos con fiabilidad. Los demás costos por préstamos se reconocen como un gasto del periodo en que se incurre en ellos.

20. **Si una entidad adopta el tratamiento alternativo permitido, dicho tratamiento debe aplicarse de manera congruente a todos los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción, o producción de todos los activos aptos de la entidad.**

Costos por préstamos susceptibles de capitalización

21. Son costos por préstamos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, los costos que podrían haberse evitado si no se hubiera efectuado ningún desembolso en el activo apto. Cuando una entidad toma fondos prestados que destina específicamente a la obtención de un activo apto, los costos por préstamos relacionados con éste pueden ser fácilmente identificados.

22. Puede resultar difícil identificar una relación directa entre préstamos recibidos concretos y un activo apto, y determinar qué préstamos podrían haberse evitado. Esa dificultad ocurre, por ejemplo, cuando la actividad financiera de la entidad está centralizada. También aparecen dificultades cuando una entidad económica concierta con las instituciones de crédito una gama variada de préstamos a diferentes tasas de interés, y transfiere luego esos fondos, con diferentes criterios, a otras entidades de la entidad económica. Los fondos obtenidos centralizadamente pueden transferirse a otras entidades del grupo como un préstamo, una subvención, o una inyección de capital. Estas transferencias pueden hacerse libres de intereses o se puede exigir que se recupere sólo una parte del costo efectivo de los intereses. Otras dificultades surgen (a) a través del uso de préstamos expresados o referenciados a una moneda extranjera, (b) cuando el grupo opera en economías altamente inflacionarias, y (c) a partir de las fluctuaciones en las tasas de cambio. Como resultado, la determinación del importe de los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición de un activo apto es difícil, y se requiere la utilización de criterios para realizarla.

23. **En la medida que los fondos se hayan tomado prestados específicamente con el propósito de obtener un activo apto, el importe de los costos por**

intereses susceptibles de capitalización en ese activo se determinará según los costos reales incurridos por tales préstamos durante el periodo, menos los rendimientos conseguidos por la colocación de tales fondos en inversiones temporales.

24. Según los acuerdos financieros relativos a los activos aptos, puede suceder que la entidad obtenga los fondos, e incurra en costos por préstamos, antes de que los mismos sean usados para hacer desembolsos que correspondan al activo en cuestión. En tales circunstancias, los fondos se suelen invertir temporalmente a la espera de su desembolso en el activo apto. Para determinar la cuantía de los costos por préstamos susceptibles de ser capitalizados durante el periodo, cualquier rendimiento obtenido de tales fondos se deduce de los costos por préstamos incurridos.

25. **En la medida en que los fondos sean generalmente prestados y utilizados para el propósito de obtener un activo apto, el importe de los costos por préstamos susceptibles de capitalización debe ser determinado mediante aplicación de una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. La tasa de capitalización será la media ponderada de los costos por préstamos aplicables a los préstamos recibidos por la entidad que han estado vigentes en el periodo, distintos de aquellos préstamos efectuados específicamente para obtener un activo apto. El importe de los costos por intereses, capitalizados durante el periodo, no debe exceder del importe de los costos por intereses incurridos durante ese periodo.**

26. Sólo se pueden capitalizar aquellos costos por préstamos que son aplicables a los préstamos obtenidos por la entidad. Cuando una entidad controladora obtenga fondos provenientes de préstamos que se trasladan a una entidad controlada, sin asignarle costos por préstamos, o asignándole solo parte de éstos, la entidad controlada puede capitalizar únicamente aquellos costos por préstamos en que ella misma haya incurrido. Cuando una entidad controlada recibe un aporte de capital libre de intereses o una subvención de capital, no incurre en ningún costo por préstamos y no tiene, por consiguiente, que hacer ninguna capitalización de estos costos.

27. Cuando una entidad controladora transfiere fondos con un costo parcial a una entidad controlada, la entidad controlada puede capitalizar la porción de dichos costos por préstamos en que ella misma haya incurrido. En los estados financieros de la entidad económica se puede capitalizar el importe total de los costos por préstamos como parte del activo apto, siempre que se hayan hecho los ajustes de consolidación necesarios para eliminar los costos capitalizados por la entidad controlada.

28. Cuando la entidad controladora haya transferido fondos sin ningún costo a una entidad controlada, ni la entidad controladora ni la entidad controlada cumplen los criterios para la capitalización de los costos por préstamos. Sin embargo, si la entidad económica ha satisfecho tales criterios, en sus estados

financieros puede capitalizar los costos por préstamos como parte del activo apto.

29. En algunas circunstancias, es adecuado incluir todos los préstamos recibidos por la controladora y sus entidades controladas al calcula la media ponderada de los costos por préstamos; en otros casos, será adecuado utilizar, para cada entidad controlada, una media ponderada de los costos por préstamos atribuibles a sus propios préstamos.

Exceso del importe del activo en libros sobre el importe recuperable

30. Cuando el importe actual en libros o el importe final del activo apto sea mayor que su importe recuperable, el importe en libros se disminuirá o se dará de baja de acuerdo con las exigencias de la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, o de la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, según proceda. En ciertas circunstancias, el importe disminuido o dado de baja se recupera y se repone de acuerdo con las citadas normas.

Inicio de la capitalización

31. **La capitalización de los costos por intereses como parte del costo de un activo apto debe comenzar cuando:**

    (a) **se haya incurrido en desembolsos con relación al activo;**

    (b) **se haya incurrido en costos por préstamos; y**

    (c) **se estén llevando a cabo las actividades necesarias para preparar el activo para su uso deseado o para su venta.**

32. Los desembolsos relativos a un activo apto incluyen únicamente aquellos desembolsos que hayan dado lugar a salidas de efectivo, transferencias de otros activos o cuando se asuman pasivos que acumulen (o devenguen) intereses. El importe promedio del activo en libros durante un periodo, incluyendo los costos por préstamos capitalizados anteriormente constituye, por lo general, una aproximación razonable de los desembolsos a los que se debe aplicar la tasa de capitalización en ese periodo.

33. Las actividades necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta implican algo más que la construcción física del mismo. Incluyen también los trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción física, tales como las actividades asociadas a la obtención de permisos anteriores a la construcción propiamente dicha. No obstante, estas actividades excluyen la mera tenencia del activo, cuando éste no es objeto de producción o desarrollo alguno que implique un cambio en su condición. Por lo tanto, y como ejemplo, los costos por préstamos en los que se incurre mientras los terrenos se están preparando se capitalizan en los periodos en que tal preparación tiene lugar. Sin embargo, los costos por

préstamos en que se incurre mientras los terrenos, adquiridos para construir sobre ellos, se mantienen inactivos sin realizar en ellos ninguna labor de preparación, no cumplen las condiciones para ser capitalizados.

Suspensión de la capitalización

34. **La capitalización de los costos por préstamos debe ser suspendida durante los periodos prolongados en los que se interrumpe el desarrollo del activo y registrados como gastos.**

35. Los costos por préstamos también pueden producirse durante un periodo prolongado en el que se interrumpen las actividades necesarias para preparar el activo para su uso deseado o para su venta. Tales costos son costos de mantenimiento de activos parcialmente terminados, y no cumplen las condiciones para su capitalización. Sin embargo, la capitalización no debe suspenderse si durante ese periodo se están llevando a cabo actuaciones técnicas o administrativas importantes. Tampoco se suspenderá la capitalización por causa de un retraso temporal necesario como parte del proceso de obtención de un activo disponible para su uso o para su venta. Por ejemplo, la capitalización continúa durante el dilatado periodo necesario para la maduración de los inventarios, o durante el intervalo de tiempo en el que el elevado nivel de las aguas retrase la construcción de un puente, siempre que tal nivel elevado sea normal en esa región geográfica, durante el periodo de construcción.

Fin de la capitalización

36. **La capitalización de los costos por intereses debe finalizar cuando se han completado sustancialmente todas las actividades necesarias para preparar el activo apto para su utilización deseada o para su venta.**

37. Normalmente, un activo estará preparado para el uso al que está destinado o para su venta, cuando se haya completado la construcción física del mismo, incluso aunque todavía deban llevarse a cabo trabajos administrativos. Si lo único que falta es llevar a cabo modificaciones menores, tales como la decoración del edificio siguiendo las especificaciones del comprador o usuario, esto es indicativo de que todas las actividades de construcción están sustancialmente acabadas.

38. **Cuando la construcción de un activo apto se completa por partes, y cada parte es capaz de ser utilizada por separado mientras continúa la construcción de las restantes, la capitalización de los costos por intereses debe finalizar cuando estén sustancialmente completas todas las actividades necesarias para preparar esa parte para su utilización deseada o su venta.**

39. Una construcción de oficinas que abarque varios edificios, si cada uno de ellos puede ser utilizado por separado, es un ejemplo de activo, que cumple las

condiciones para poder capitalizar costos por préstamos, donde cada parte es susceptible de ser utilizada mientras continúa la construcción de las demás. Ejemplos de activos aptos que necesitan terminarse por completo antes de que cada una de las partes pueda utilizarse son (a) un quirófano de un hospital cuando debe culminarse toda la construcción antes de poderse utilizar; (b) una planta de tratamiento de aguas residuales, en la que se llevan a cabo varios procesos secuenciales en diferentes partes de la planta; y (c) un puente que forma parte de una carretera.

Información a revelar

40. **Los estados financieros deben revelar la siguiente información:**

    (a) **las políticas contables adoptadas con relación a los costos por préstamos;**

    (b) **el importe de los costos por préstamos capitalizados durante el periodo; y**

    (c) **la tasa de capitalización utilizada para determinar el importe de los costos por préstamos susceptibles de capitalización (si ha sido necesario aplicar una tasa de capitalización a los fondos obtenidos mediante un endeudamiento centralizado).**

Disposición transitoria

41. **Cuando la adopción de esta Norma constituya un cambio en las políticas contables seguidas, se aconseja a la entidad que ajuste sus estados financieros de acuerdo con la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Alternativamente, las entidades que sigan el tratamiento alternativo permitido deben capitalizar solamente aquellos costos por intereses que cumplan las condiciones para ser capitalizados y se incurra en ellos desde la fecha de vigencia de la Norma.**

Fecha de vigencia

42. **Una entidad debe aplicar esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2001. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de julio de 2001, deberá revelar este hecho.**

42A. **El párrafo 6 fue modificado por la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* emitida en octubre de 2011. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2014, deberá revelar este hecho y al mismo tiempo aplicar la NICSP 32, las modificaciones a los**

párrafos 25 a 27 y 85B de la NICSP 13, las modificaciones a los párrafos 5, 7 y 107C de la NICSP 17, las modificaciones a los párrafos 2 y 125A de la NICSP 29 y las modificaciones a los párrafos 6 y 132A de la NICSP 31.

43. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción.

Comparación con la NIC 23

La NICSP 5 C*ostos por Préstamos* ha sido desarrollada fundamentalmente a partir de la NIC 23 *Costos por Préstamos* (1993). Las principales diferencias entre la NICSP 5 y la NIC 23 son las siguientes:

- La NICSP 5 incluye un comentario adicional al de la NIC 23 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 5 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 23. Los ejemplos más significativos son los términos “ingresos” (en lugar de ingreso de actividades ordinarias), “estado de rendimiento financiero”, y “activos netos/patrimonio” en la NICSP 5. Los términos equivalentes en la NIC 23 son “ingreso”, “estado de resultados” y “patrimonio".
- La NICSP 5 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 23 (párrafo 5).

NICSP 6—ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y SEPARADOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 27 (revisada en 2003) *Estados Financieros Consolidados y Separados* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 27, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: **www.ifrs.org**

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

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

NICSP 6—ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y SEPARADOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.
La NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*, fue emitida en mayo de 2000.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 6 revisada.

Desde entonces, la NICSP 6 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 6

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección introducción	[Eliminado]	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
22	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
52	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
58	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
61	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
GI8	Modificado	NICSP 29 enero de 2010

Diciembre de 2006

NICSP 6—ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y SEPARADOS

ÍNDICE

	Párrafo
Alcance	1–6
Definiciones	7–14
Estados financieros consolidados y estados financieros separados	8–11
Entidad económica	12–14
Presentación de estados financieros consolidados	15–19
Alcance de los estados financieros consolidados	20–42
Establecimiento del control sobre otra entidad, para los fines de presentación de información financiera	28–29
El control para fines de presentación de información financiera	30–36
Poder de regulación y poder de compra	37
Determinación de la existencia de control, para los fines de presentación de información financiera	38–42
Operaciones de consolidación	43–57
Contabilidad de entidades controladas, entidades controladas conjuntamente y asociadas en estados financieros separados.	58–61
Información a revelar	62–64
Disposiciones transitorias	65–68
Fecha de vigencia	69–70
Derogación de la NICSP 6 (2000)	71
Apéndice: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Ejemplos ilustrativos	
Comparación con la NIC 27	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*, está contenida en los párrafos 1 a 71. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 6 debe ser entendida en el contexto de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías specifics.

Alcance

1. **Una entidad que prepare y presente estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará la presente Norma para la preparación y presentación de estados financieros consolidados de una entidad económica.**

2. Esta Norma no aborda los métodos de contabilización de las entidades combinadas y sus efectos sobre la consolidación, incluyendo la plusvalía que surge de la combinación de una entidad (puede encontrarse una guía sobre la contabilización de combinaciones de entidades en la normativa contable nacional o internacional aplicable que trata sobre combinaciones de negocios).

3. **Esta Norma también se aplicará en la contabilidad de entidades controladas, entidades controladas conjuntamente y asociadas, cuando una entidad elija, o se le requiera por las regulaciones locales presentar estados financieros separados.**

4. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

5. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitido por el IPSASB explica que a las Empresas Públicas (EP) se les aplica las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

6. Esta Norma establece los requerimientos para la preparación y presentación de estados financieros consolidados, así como para el tratamiento contable de las entidades controladas, entidades controladas conjuntamente y asociadas en los estados financieros separados de la entidad controladora, el partícipe y el inversor. Aunque no se requiere que las EP cumplan la presente Norma en sus estados financieros propios, las disposiciones de esta Norma se aplicarán cuando una entidad del sector público que no sea una EP tenga una o más entidades controladas, entidades controladas conjuntamente y entidades asociadas que sean EPs. En estos casos, esta Norma se aplicará a la consolidación de las EP en los estados financieros de la entidad económica, así como en la contabilización de las inversiones en EP en los estados financieros separados de la entidad controladora, del partícipe y del inversor.

Definiciones

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

   <u>Estados financieros consolidados</u> (<u>Consolidated financial statements</u>) son los estados financieros de una entidad económica, que se presentan como estados de una sola entidad.

Entidad controlada (Controlled entity) es aquella, incluyendo una entidad sin forma societaria tal como una fórmula asociativa, que está bajo control de otra (a la que se le denomina controladora).

Entidad Controladora (Controlling entity) es una entidad que tiene una o más entidades controladas.

El método del costo (Cost method) es un método de contabilización según el cual la inversión se reconoce por su costo. El inversor reconoce ingresos de la inversión solo en la medida en que tiene derecho a recibir distribuciones de los resultados positivos (ahorros) acumulados de la entidad participada, surgidas después de la fecha de adquisición. Los derechos a percibir o percibidos en exceso respecto a tales resultados (ahorros) se considera que son una recuperación de la inversión y se reconocen como una reducción del costo de la misma.

Intereses minoritarios (Minority interest) constituyen aquella parte de los resultados (ahorro o desahorro), así como de los activos netos/patrimonio de la controlada, atribuibles a la participación en los activos netos/patrimonio que no pertenece, directa o indirectamente a través de otras entidades controladas, a la controladora.

***E*stados financieros separados (Separate financial statements) son aquellos estados financieros presentados por una entidad controladora, un inversor en una asociada o un partícipe en una entidad controlada conjuntamente, en los que las inversiones correspondientes se contabilizan a partir de la participación directa en los activos netos/patrimonio, en lugar de en función de los resultados obtenidos y de los activos netos de las participadas.**

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

Estados financieros consolidados y estados financieros separados

8. Una controladora o su entidad controlada pueden ser inversores en una asociada o un partícipe en una entidad controlada de forma conjunta. En estos casos, los estados financieros consolidados que se elaboren y presenten de acuerdo con esta Norma se prepararán también de forma que cumplan con la NICSP 7 *Inversiones en Asociadas* y con la NICSP 8 *Participaciones en Negocios Conjuntos.*

9. Para una entidad descrita en el párrafo 8, estados financieros separados son aquellos preparados y presentados adicionalmente a los estados financieros mencionados en el párrafo 8 No será necesario que los estados financieros separados se anexen o acompañen a los estados financieros consolidados.

10. Los estados financieros de una entidad que no tenga entidades controladas, ni asociadas, ni participación en entidades controladas de forma conjunta no serán estados financieros separados.

11. Una controladora que, según el párrafo 16, esté exenta de elaborar estados financieros consolidados, podrá presentar los estados financieros separados como sus únicos estados financieros.

Entidad económica

12. El término entidad económica se usa en esta Norma para definir, a efectos de presentación de la información financiera, un grupo de entidades que comprende a la entidad controladora y a las entidades controladas.

13. Otros términos usados a veces para referirse a una entidad económica incluyen entidad administrativa, entidad financiera, entidad consolidada y grupo.

14. Una entidad económica puede incluir entidades con objetivos de carácter social y comercial. Por ejemplo, un organismo gubernamental de vivienda puede ser una entidad económica que incluya entidades que proporcionan vivienda a precio simbólico, así como también entidades que proporcionan alojamiento en régimen comercial.

Presentación de estados financieros consolidados

15. **Una controladora, distinta de las descritas en el párrafo 16, presentará estados financieros consolidados, en los cuales consolidará a sus entidades controladas, de acuerdo con lo establecido en esta Norma.**

16. **No será necesario que la controladora presente estados financieros consolidados sí, y solo sí:**

    (a) **la controladora es:**

        (i) **en sí misma una entidad totalmente controlada y es improbable que existan usuarios de estos estados financieros o que las necesidades de información de éstos se satisfagan por los estados financieros consolidados de la controladora; o**

        (ii) **una entidad parcialmente participada por otra entidad y que sus otros propietarios, incluyendo aquellos que no tienen otra forma de ejercer el derecho al voto, han sido informados sobre que la controladora no presenta estados financieros consolidados y no se oponen a ello;**

    (b) **los instrumentos de pasivo o de patrimonio de la entidad controladora no se negocian en un mercado público (ya sea una**

bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo los mercados locales o regionales);

(c) **la entidad controladora no registra, ni está en proceso de registrar sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; y**

(d) **La controladora última, o alguna de las controladoras intermedias de la entidad, elaboran estados financieros consolidados que están disponibles para el público y cumplen con las NICSP.**

17. En el sector público, muchas de las controladoras que están controladas en su totalidad o parcialmente controladas, representan sectores o actividades básicos del gobierno, no siendo propósito de esta Norma eximir a estas entidades de la preparación de estados financieros consolidados. En esta situación, las necesidades de información de ciertos usuarios no pueden ser atendidas por estados financieros consolidados a nivel global del gobierno en su conjunto. En muchas jurisdicciones, los gobiernos han reconocido esto y han legislado sobre los requerimientos para la presentación de información financiera de estas entidades.

18. En algunos casos, una entidad económica consta de un número de entidades controladoras intermedias. Por ejemplo, si bien el ministerio de sanidad puede ser la entidad controladora final, es posible que haya controladoras intermedias en el ámbito de las autoridades sanitarias locales o regionales. Los requerimientos para la rendición de cuentas y presentación de información de cada jurisdicción pueden especificar a qué entidades se requiere preparar estados financieros consolidados (o cuáles están eximidas de hacerlo). Cuando no existan requerimientos específicos de presentación de información para que una controladora intermedia prepare estados financieros consolidados, para la que es probable que existan usuarios, estas entidades deberán preparar y publicar estados financieros consolidados.

19. Una controladora que opte, de acuerdo con el párrafo 16, por no presentar estados financieros consolidados y presente solamente estados financieros separados, cumplirá con los párrafos 58 a 64.

Alcance de los estados financieros consolidados

20. **Los estados financieros consolidados incluirán todas las entidades controladas por la controladora, excepto los referidos en el párrafo 21.**

21. **Deberá excluirse de la consolidación a una controlada cuando haya evidencia de que (a) el control se pretende que sea temporal porque la entidad controlada se adquiere y mantiene exclusivamente para su disposición dentro de los doce meses desde la adquisición y (b) la dirección está activamente buscando un comprador.**

22. Estas entidades controladas se clasifican y contabilizan como instrumentos financieros. La NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación*, la NICSP 29 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, y la NICSP 30 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, proporcionan guías sobre instrumentos financieros.

23. Un ejemplo de control temporal se da cuando se adquiere una entidad controlada con un plan en firme para disponer de ella dentro del plazo de doce meses. Esto puede suceder cuando se adquiere una entidad económica y una de las entidades que forman parte de ella va a ser dispuesta debido a que las actividades que desarrolla son muy diferentes a las de la adquiriente. También se produce un control temporal, cuando la controladora se propone ceder a otra su control sobre una entidad controlada; por ejemplo, un gobierno nacional puede transferir a un gobierno local su participación en una entidad controlada. Para aplicar esta exención, la entidad controladora debe estar fehacientemente comprometida, mediante un compromiso en firme, a desprenderse de la entidad sujeta a control temporal, o a dejar de controlarla. Una entidad estará demostrablemente comprometida a desprenderse de otra entidad, o a no seguirla controlando, si tiene un plan formal para ello y no existe posibilidad realista de que pueda abandonar dicho plan.

24. Cuando previamente una entidad controlada se excluyó de la consolidación de acuerdo con el párrafo 21, no se produce su disposición dentro de los doce meses, se consolidará desde la fecha de adquisición (puede encontrarse una guía sobre la fecha de adquisición en la normativa contable nacional e internacional que trata sobre combinaciones de negocios). Se reexpresarán los estados financieros de los periodos desde la adquisición

25. Excepcionalmente, una entidad puede haber encontrado un comprador para una entidad controlada excluida de la consolidación de acuerdo con el párrafo 21, pero puede no tener completada la venta dentro de los doce meses desde la adquisición porque necesite la aprobación de organismos reguladores u otros. No se requiere que la entidad consolide esta entidad controlada si la venta está en curso en la fecha de presentación y no existen razones para creer que no se completará en breve tras la fecha de presentación.

26. Una entidad controlada no se excluirá de la consolidación simplemente por el hecho de que el inversor sea una entidad de capital de riesgo, un fondo de inversión, una institución de inversión colectiva u otra entidad análoga.

27. No se excluirá de la consolidación a una entidad controlada, porque sus actividades sean diferentes a las del resto de entidades que forman la entidad económica; por ejemplo, en la consolidación de las EP con entidades del sector presupuestario. Se proporcionará información relevante mediante la consolidación de este tipo de entidades controladas, y la información a revelar adicional, dentro de los estados financieros consolidados, acerca de las diferentes actividades de negocio llevadas a cabo por las entidades

controladas. Por ejemplo, la información a revelar requerida por la NICSP 18 *Información Financiera por Segmentos*, puede ayudar a explicar el significado de las diferentes actividades de negocio dentro de la entidad económica.

Establecimiento del control de otra entidad, para los fines de presentación de información financiera

28. Determinar si una entidad controla o no a otra, a efectos de presentación de información financiera, es una cuestión de juicio profesional basado en la definición de control (en el *Glosario de Términos Definidos*) y las circunstancias específicas de cada caso. Es decir, es necesario tomar en consideración la naturaleza de la relación existente entre las dos entidades. En particular, es necesario tener en cuenta los dos elementos de la definición de control establecidos en la presente Norma. Estos dos elementos son: el elemento poder (poder de dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad) y el elemento beneficio (capacidad de la entidad controladora para beneficiarse de las actividades de la otra entidad).

29. Para los fines de establecer el control, la entidad controladora necesita beneficiarse de las actividades de la otra entidad. Por ejemplo, una entidad (a) se puede beneficiar de las actividades de otra entidad en función de la distribución de sus resultados positivos (ahorro) (tales como dividendos) y (b) así como exponerse al riesgo de una pérdida potencial. En otros casos, una entidad puede no obtener beneficios financieros de la otra entidad, pero puede, en cambio, beneficiarse de su capacidad para dirigir a la otra entidad a trabajar conjuntamente con el fin de alcanzar sus objetivos. También es posible que una entidad obtenga beneficios, tanto financieros como no financieros, de las actividades de otra entidad. Por ejemplo, una EP puede proporcionar a una controladora un dividendo y también posibilitar el logro de algunos de sus objetivos de política social.

El control para fines de presentación de información financiera

30. Para fines de presentación de información financiera, el control emana de la capacidad de una entidad para dirigir las políticas financieras y operativas de otra entidad y no necesariamente se requiere que la primera tenga una participación mayoritaria en el accionariado u otra clase de interés patrimonial de la segunda. La capacidad de controlar debe ser ejercitable de inmediato. Es decir, ya debe habérsele conferido esta potestad a la entidad por ley o por algún acuerdo formal. La potestad de controlar no es ejercitable de inmediato si se requiere cambiar la legislación o renegociar acuerdos para hacerla efectiva. Es necesario distinguir que la existencia de la potestad de controlar a otra entidad no depende de la probabilidad o posibilidad de ejercer tal potestad.

31. De forma similar, la existencia de control no requiere que una entidad tenga responsabilidad en la gestión de las operaciones cotidianas de la otra entidad

(o que esté involucrada en ellas). En muchos casos, una entidad puede que sólo ejercite su potestad de controlar a otra entidad cuando se rompe o revoca un acuerdo entre la entidad controlada y su controladora.

32. Por ejemplo, un organismo gubernamental puede tener una participación en la propiedad de una entidad ferroviaria que opere como una EP. Se permite que tal entidad ferroviaria opere autónomamente, y no se apoye en el gobierno para su financiación, aunque ha obtenido capital a través de préstamos por un volumen importante que han sido avalados por el gobierno. El organismo ferroviario no ha entregado dividendos al gobierno desde hace varios años. El gobierno tiene la potestad de nombrar y destituir a la mayoría de los miembros del órgano de dirección de la entidad ferroviaria. El gobierno no ha ejercitado nunca su capacidad para destituir a los miembros del órgano de dirección y se muestra reticente a hacerlo debido a la sensibilidad del electorado respecto a la intervención del gobierno en el funcionamiento de la red ferroviaria. En este caso, la potestad de controlar puede ejercerse de inmediato, pero, en la relación que existe entre la entidad controlada y la controladora, no ha ocurrido un hecho que justifique que la entidad controladora ejercite su potestad sobre la entidad controlada. Por lo tanto, el control existe ya que la potestad de controlar es suficiente, a pesar de que la controladora puede optar por no ejercer dicha potestad.

33. Una entidad puede poseer (a) certificados de opciones para la suscripción de acciones, (b) opciones de compra de acciones, (c) instrumentos de pasivo o de patrimonio que sean convertibles en acciones ordinarias, u (d) otros instrumentos similares que, si se ejercen o convierten, tiene el potencial de dar a la entidad poder de voto, o reducir el poder de voto de terceras partes, sobre las políticas financiera y de operación de otra entidad (derechos de voto potenciales). Al evaluar si una entidad tiene el poder de dirigir las políticas financieras y de operación de otra, se considerará la existencia y efecto de los derechos de voto potenciales que puedan ejercerse o convertirse en ese momento, incluyendo los derechos de voto potenciales poseídos por otra entidad. No tendrán la consideración de derechos de voto potenciales ejercitables o convertibles cuando los que, por ejemplo, no puedan ser ejercidos o convertidos hasta una fecha futura, o bien hasta que haya ocurrido un suceso futuro.

34. Al evaluar si los derechos de voto potenciales contribuyen al control, la entidad examinará todos los hechos y circunstancias (incluyendo las condiciones de ejercicio de tales derechos potenciales y cualquier otro acuerdo contractual, considerados aislada o conjuntamente) que afecten a esos derechos potenciales, salvo la intención de la dirección de ejercerlos o convertirlos y la capacidad financiera para llevarlos a cabo.

35. La existencia de potestades legales separadas no impide de por sí que una entidad sea controlada por otra. Por ejemplo, la Oficina Nacional de Estadística usualmente tiene facultades reglamentarias para operar

independientemente del gobierno. Es decir, la Oficina Nacional de Estadística puede tener la potestad de obtener información y presentar sus resultados sin recurrir al gobierno u otros organismos. Para que exista control no es necesario que una entidad tenga responsabilidad sobre las operaciones cotidianas de otra entidad o por la forma en que ésta realice sus funciones profesionales.

36. El poder de una entidad para dirigir la toma de decisiones en relación con las políticas financieras y de operación de otra entidad es insuficiente, en sí mismo, para asegurar la existencia de control tal como se define en esta Norma. La controladora necesita poder dirigir la toma de decisiones de forma que se beneficie de las actividades de la otra entidad, por ejemplo capacitando a ésta para que opere con ella, como parte de una entidad económica, en la consecución de sus objetivos. Esto tendrá el efecto de excluir de la definición de "controladora" y "entidad controlada" relaciones que no van más allá, por ejemplo, de las de un liquidador y la entidad por liquidar, y normalmente excluirá la relación de prestamista y prestatario. De forma similar, para los fines de la presente Norma, no se considera que un administrador, cuya relación con el fideicomiso no va más allá de las responsabilidades normales de un administrador, controle el fideicomiso.

Poder de regulación y poder de compra

37. Los gobiernos y sus organismos tienen la potestad de regular el comportamiento de muchas entidades, mediante el uso de sus facultades soberanas o legislativas. El poder de compra y el poder de regulación no constituyen control para los fines de la presentación de información financiera. Para asegurar que los estados financieros de las entidades del sector público incluyen sólo los recursos que ellas controlan y de los cuales pueden beneficiarse, la definición de control, para los fines de la presente Norma, no incluye:

(a) la potestad legislativa de establecer el marco legal dentro del cual operan las entidades y la de imponer condiciones o sanciones sobre las operaciones de las entidades. Tal potestad no significa que una entidad del sector público tenga control sobre los activos gestionados por dichas entidades. Por ejemplo, la entidad pública que controla la contaminación puede tener la potestad de clausurar las operaciones de las entidades que no cumplan con la normativa ambiental. Sin embargo, esta potestad no constituye control, ya que dicha dirección solo tiene la potestad de regular; o

(b) a las entidades que son económicamente dependientes de una entidad del sector público. Es decir, cuando una entidad que mantiene su discrecionalidad respecto a recibir o no financiación de una entidad del sector público o a llevar a cabo o no negocios con ésta, tal entidad tiene la potestad final de dirigir sus propias políticas financieras u operativas,

y, por lo tanto, no está controlada por otra entidad del sector público. Por ejemplo, un departamento gubernamental puede influir en las políticas financieras y operativas de una entidad que depende de ella para su financiación (por ejemplo, una entidad de beneficencia) o de una entidad con fines de lucro que depende económicamente de las transacciones con dicha dependencia. En consecuencia, tal dependencia gubernamental tiene cierto poder como comprador, pero no gobierna las políticas financieras y de operación de dicha entidad.

Determinación de la existencia de control, para los fines de presentación de información financiera

38. Las entidades del sector público pueden crear otras entidades para alcanzar algunos de sus objetivos. En algunos casos puede ser evidente que una entidad es controlada y que, por tanto, se debe consolidar. En otros casos, puede que no sea tan claro. Los párrafos 39 y 40 ofrecen las guías generales que ayudan a determinar si existe o no control, para los fines de presentación de información financiera.

39. Al examinar las relaciones entre dos entidades, se presume que existe control cuando se cumple al menos una de las condiciones de poder y otra de las de beneficio que se enumera a continuación, salvo que exista una evidencia clara de que es otra entidad la que mantiene el control.

Condiciones de poder

(a) La entidad tiene directamente, o indirectamente a través de entidades controladas, la propiedad de una participación mayoritaria con derecho a voto en la otra entidad.

(b) La entidad tiene la potestad, bien sea concedida o bien sea ejecutable de acuerdo con la legislación vigente, de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, y el control de la otra entidad se ejerce mediante dicho consejo u órgano.

(c) La entidad tiene poder de controlar o regular el control de la mayoría de los votos que sería posible emitir en una junta general de la otra entidad.

(d) La entidad tiene el poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, y el control de la otra entidad se ejerce mediante dicho consejo u órgano.

Condiciones de beneficio

(a) La entidad tiene la potestad de disolver la otra entidad y obtener un nivel importante de beneficios económicos residuales o asumir

obligaciones importantes. Por ejemplo, puede satisfacerse la condición de beneficio si una entidad fuera responsable de las obligaciones residuales de otra entidad.

(b) La entidad tiene la potestad de acceder a la distribución de los activos de la otra entidad, y/o puede ser responsable de ciertas obligaciones de la otra entidad.

40. De no existir una o más de las circunstancias enumeradas en el párrafo 39, es probable que, bien individualmente, o bien colectivamente, los siguientes factores constituyan indicios de la existencia de control.

Indicadores de poder

(a) La entidad tiene la capacidad de vetar los presupuestos operativos y de capital de la otra entidad.

(b) La entidad tiene la capacidad de vetar, invalidar o modificar las decisiones del órgano de dirección de la otra entidad.

(c) La entidad tiene la capacidad de aprobar la contratación, reasignación y destitución del personal clave de la otra entidad.

(d) La autoridad o mandato de la otra entidad es establecido y limitado por ley.

(e) La entidad posee "acciones de oro” (o equivalente) en la otra entidad, que le confieren el derecho a dirigir las políticas financieras y operativas de la misma.

Indicadores de beneficio

(a) La entidad mantiene un derecho directo o indirecto sobre los activos netos/patrimonio de la otra entidad, con capacidad vigente de acceder al mismo.

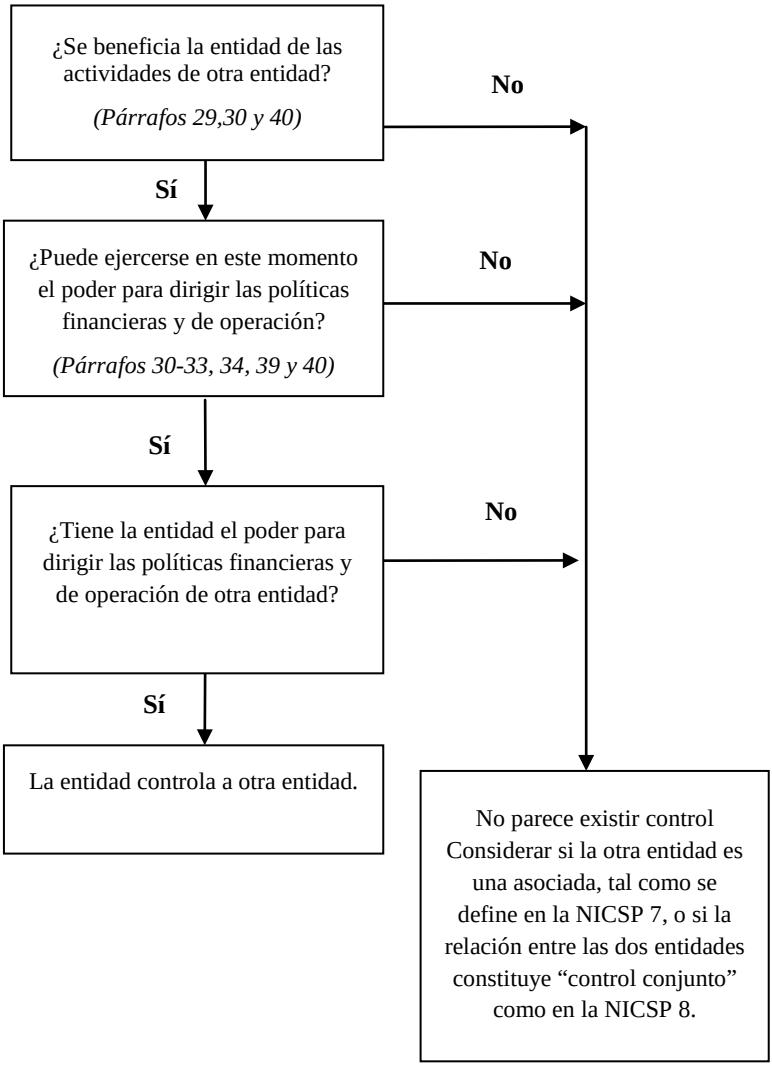
(b) La entidad tiene derecho a una porción significativa de los activos netos/patrimonio de la otra entidad, en caso de liquidación u otro tipo de distribución que no sea una liquidación.

(c) La entidad es capaz de dirigir a la otra entidad para que coopere en el logro de sus objetivos.

(d) La entidad está expuesta a las obligaciones residuales de la otra entidad.

41. El diagrama que sigue muestra las etapas básicas involucradas en establecer la existencia de control sobre otra entidad. Este diagrama deberá leerse conjuntamente con lo señalado en los párrafos 28 al 40.

Establecimiento del control de otra entidad, para los fines de presentación de información financiera



42. La controladora pierde el control cuando carece del poder para dirigir las políticas financieras y de operación de la entidad controlada con el fin de obtener beneficios de sus actividades. La pérdida del control puede ir, o no, acompañada de un cambio en los niveles absolutos o relativos de propiedad. Podría tener lugar, por ejemplo, cuando una entidad controlada quedase sujeta al control de otro gobierno, de un tribunal, de un administrador o de un

regulador. Puede ocurrir que como consecuencia de un acuerdo contractual o, por ejemplo, un gobierno extranjero puede embargar los activos de operación de una entidad controlada extranjera de forma que la controladora pierda el poder de dirigir las políticas de operación de la entidad controlada. En este caso, es improbable que exista control.

Operaciones de consolidación

43. Al elaborar los estados financieros consolidados, una entidad combinará los estados financieros de la controladora y sus controladas línea a línea, agregando las partidas que representen activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos y gastos de contenido similar. Para conseguir que los estados financieros consolidados presenten información financiera de la entidad económica como si fuera una sola entidad, se tienen en cuenta los siguientes pasos:

    (a) se elimina el valor de la inversión de la controladora en libros en cada entidad controlada, así como la porción de los activos netos/patrimonio de cada una de dichas entidades controladas que pertenece a la controladora, (la normativa contable nacional o internacional aplicable que trata las combinaciones de negocios proporciona guías sobre el tratamiento de la plusvalía resultante);

    (b) se identificarán los intereses minoritarios en resultados (ahorro o desahorro) de las entidades controladas consolidadas, que se refieran al periodo sobre el que se informa; y

    (c) los intereses minoritarios en los activos netos/patrimonio de las entidades controladas consolidadas se identifican por separado de los activos netos/patrimonio de la controladora. Los intereses minoritarios en los activos netos/patrimonio están compuestos por:

        (i) los importes de dichos intereses minoritarios a la fecha de la combinación original (la normativa contable nacional e internacional aplicable que trata las combinaciones de negocios proporciona guías sobre el cálculo de este importe); y

        (ii) la participación de los minoritarios en los cambios habidos en los activos netos/patrimonio desde la fecha de combinación.

44. Cuando existan derechos de voto potenciales, las proporciones del resultado (ahorro o desahorro) y de los cambios en los activos netos/patrimonio asignadas a la controladora y a los intereses minoritarios, se determinarán sobre la base de las participaciones en la propiedad que existan a ese momento, y no reflejarán el posible ejercicio o conversión de los derechos de voto potenciales.

45. **Los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades que pertenecen a la entidad económica deberán ser eliminados completamente.**

46. Los saldos y transacciones entre entidades pertenecientes a una misma entidad económica, incluyendo (a) ingresos por ventas y transferencias (b) ingresos reconocidos como consecuencia de una asignación u otra autorización presupuestaria, (c) gastos y (d) dividendos o distribuciones similares, se eliminarán en su totalidad. Los resultados (ahorro o desahorro) que se deriven de las transacciones dentro de la entidad económica que se hayan reconocido como activos, tales como los inventarios y activos fijos, se eliminarán en su totalidad. Los resultados negativos (desahorro) dentro de la entidad económica pueden indicar la existencia de un deterioro en el valor, que requerirá su reconocimiento en los estados financieros consolidados. Pueden encontrarse guías sobre la contabilización de las diferencias temporarias que surgen de la eliminación de resultados (ahorro o desahorro) procedentes de transacciones dentro de la entidad económica en la normativa contable nacional e internacional aplicable que trata de los *impuestos a las ganancias*.

47. **Los estados financieros de la controladora y de sus entidades controladas, utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, estarán referidos a la misma fecha de presentación. Cuando las fechas de presentación de la controladora y de la controlada sean diferentes, ésta última elaborará, a efectos de la consolidación, estados financieros adicionales a la misma fecha que los de la controladora, a menos que sea impracticable hacerlo.**

48. **Cuando, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 47, los estados financieros de una controlada que se utilicen en la elaboración de los estados financieros consolidados, se refieran a una fecha de presentación diferente a la utilizada por la controladora, se practicarán los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones y eventos significativos ocurridos entre las dos fechas citadas. En ningún caso la diferencia entre las fechas de presentación de la controladora y la entidad controlada podrá ser mayor de tres meses. Tanto la duración de los periodos de presentación, como las eventuales diferencias en las fechas en las que se informa, serán las mismas de un periodo a otro.**

49. **Los estados financieros consolidados se elaborarán utilizando políticas contables uniformes para transacciones y otros eventos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas.**

50. Si un miembro de la entidad económica utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados, para transacciones y otros eventos similares que se hayan producido en circunstancias parecidas, se realizarán los ajustes oportunos adecuados en sus estados financieros al elaborar los consolidados.

51. Los ingresos y gastos de una entidad controlada se incluirán en los estados financieros consolidados desde la fecha de adquisición (la normativa contable nacional e internacional aplicable que trata las combinaciones de negocios proporciona guías sobre el significado de la fecha de adquisición). Los ingresos y gastos de una entidad controlada se incluirán en los estados financieros consolidados hasta la fecha en la que la controladora cesa de controlar a la entidad controlada. La diferencia entre el importe obtenido al disponer de la entidad controlada y su importe en libros en la fecha de la disposición, incluyendo el importe acumulado de cualquier diferencia de cambio relacionada con la entidad controlada reconocida en los activos netos/patrimonio, de acuerdo con la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, se reconocerá en el estado del rendimiento financiero consolidado como una pérdida o una ganancia por la disposición de la entidad controlada.

52. Desde el momento en que una entidad deja de cumplir con la definición de entidad controlada, sin ser tampoco (a) una asociada según lo definido por la NICSP 7, o (b) una entidad bajo control conjunto según lo definido por la NICSP 8 se deberá contabilizar como un instrumento financiero. La NICSP 29 proporciona guías sobre el reconocimiento y medición de instrumentos financieros.

53. El importe en libros de la inversión, en la fecha en que la entidad deje de ser una entidad controlada, se considerará como el costo, a efectos de la medición inicial del instrumento financiero.

54. **Los intereses minoritarios se presentarán en los estados consolidados de situación financiera dentro de los activos netos/patrimonio, por separado de los de la entidad controladora. La participación de los intereses minoritarios en el resultado (ahorro o desahorro) de la entidad económica también deberá presentarse por separado.**

55. El resultado (ahorro o desahorro) se atribuye a la controladora e intereses minoritarios. Puesto que ambos son parte de los activos netos/patrimonio, el importe que se atribuya a los intereses minoritarios no será un ingreso ni un gasto.

56. Las pérdidas aplicables a los minoritarios de una entidad controlada consolidada podrían exceder a la participación minoritaria en los activos netos/patrimonio de la misma. Este exceso, así como cualquier pérdida posterior que corresponda a los minoritarios, se asignará como disminución de las partidas correspondientes a la participación mayoritaria, salvo que los citados minoritarios tengan una obligación vinculante de cubrir una parte o la totalidad de esas pérdidas, y siempre que tenga capacidad para realizar la inversión adicional necesaria. Si con posterioridad, la entidad controlada obtuviera resultados positivos (ahorro), éstos se asignarán a los mayoritarios

hasta recuperar el importe de la participación de los minoritarios en las pérdidas que previamente fueron absorbidas por los intereses mayoritarios.

57. Si una entidad controlada tiene en circulación acciones preferentes con derechos acumulativos que hayan clasificado como activos netos/patrimonio, y cuyos tenedores sean los intereses minoritarios, la controladora computará su participación en los resultados (ahorro o desahorro) después de ajustar los dividendos de tales acciones, con independencia de que éstos hayan sido declarados.

Contabilidad de entidades controladas, entidades controladas conjuntamente y asociadas en estados financieros separados.

58. **Cuando se elaboren estados financieros separados, las inversiones en entidades controladas, entidades conjuntamente controladas y asociadas se contabilizarán:**

    (a) **utilizando el método de la participación como se describe en la NICSP 7;**

    (b) **al costo; o**

    (c) **como un instrumento financiero de acuerdo con la NICSP 29.**

    Se aplicará el mismo tipo de contabilización a cada una de las categorías de inversiones.

59. Esta Norma no establece qué entidades deben preparar estados financieros separados disponibles para uso público. Los párrafos 58 y 60 a 64 se aplicarán cuando una entidad elabore estados financieros separados, que cumplan con las NICSP. La entidad también elaborará estados financieros consolidados disponibles para uso público, según se requiere en el párrafo 15, salvo que sea de aplicación la exención descrita en el párrafo 16.

60. **Las entidades controladas, entidades controladas conjuntamente y asociadas que se contabilicen como instrumentos financieros en los estados financieros consolidados se contabilizarán de la misma forma en los estados financieros separados del inversor.**

61. Pueden encontrarse guías sobre el reconocimiento y medición de instrumentos financieros en la NICSP 29.

Información a revelar

62. **En los estados financieros consolidados se revelará la siguiente información:**

    (a) **una lista de entidades controladas significativas;**

    (b) **el hecho de que una entidad controlada no se consolide de acuerdo con el párrafo 21;**

(c) **información financiera resumida de las entidades controladas, tanto individualmente como en grupo, que no se consoliden, incluyendo los importes de los activos totales, pasivos totales, ingresos y resultado (ahorro o desahorro);**

(d) **el nombre de cualquier entidad controlada en la que la controladora mantiene una participación y/o derechos de voto del 50% o menos, junto a una explicación de cómo se produce el control;**

(e) **las razones por las que la entidad, aún teniendo más del 50% del poder de voto actual o potencial de la entidad objeto de inversión, no posee el control de la misma;**

(f) **la fecha de presentación de los estados financieros de la entidad controlada, cuando los mismos hayan sido utilizados para elaborar los estados financieros consolidados y correspondan a una fecha de presentación o a un periodo que no coincida con los utilizados por la controladora, así como las razones para utilizar esta fecha o este periodo diferentes; y**

(g) **la naturaleza y alcance de cualquier restricción significativa, (por ejemplo, como las que se podrían derivar de acuerdos de préstamo o requerimientos de regulación) relativa a la capacidad de la entidad controlada para transferir fondos a la controladora, ya sea en forma de dividendos en efectivo o de reembolsos de préstamos o anticipos.**

63. **Cuando se elaboren los estados financieros separados de una controladora, que haya optado por no presentar estados financieros consolidados de acuerdo con el párrafo 16, dichos estados financieros separados deberán revelar:**

(a) **el hecho de que los estados financieros son estados financieros separados; que se ha utilizado la exención de consolidación; el nombre de la entidad cuyos estados financieros consolidados que cumplen con las NICSP se han elaborado para uso público y la jurisdicción en la que la entidad opera (cuando sea diferente a los de la entidad controladora) y la dirección donde se pueden obtener los estados financieros consolidados;**

(b) **una lista de las entidades controladas significativas, así como las controladas conjuntamente y asociadas, en la que figure el nombre; la jurisdicción en que operan (si operan en una jurisdicción diferente a la de la controladora); la proporción de participación en la propiedad; y, cuando esa participación se dé bajo la forma de acciones, la proporción de los derechos de voto que posea (sólo si la**

proporción en los derechos de voto es diferente a la proporción de participación en la propiedad); y

(c) **una descripción del método utilizado para contabilizar las inversiones incluidas en la lista del apartado (b) anterior.**

64. **Cuando una controladora (distinta de la señalada en el párrafo 63), un partícipe en una entidad controlada conjuntamente o un inversor en una asociada elabore estados financieros separados, revelará en ellos:**

(a) **el hecho de que se trata de estados financieros separados, así como las razones por las que se han preparado, en caso de que no fueran requeridos por ley, legislación u otra disposición;**

(b) **Una lista de las entidades controladas significativas, entidades controladas conjuntamente y asociadas, en las que figure el nombre; la jurisdicción en que operan (si operan en una jurisdicción diferente a la de la controladora); la proporción de participación en la propiedad; y, cuando esa participación sea en forma de acciones, la proporción del poder de voto que se ostenta (solo cuando sea diferente a la proporción de participación); y**

(c) **una descripción del método utilizado para contabilizar las entidades listadas en el apartado (b) anterior;**

e identificará los estados financieros elaborados de acuerdo con lo establecido en el párrafo 15 de esta Norma, y con la NICSP 7 y la NICSP 8, con los que se relacione.

Disposiciones transitorias

65. **No se requiere que las entidades cumplan los requerimientos del párrafo 45 referentes a la eliminación de saldos y transacciones entre entidades pertenecientes a una misma entidad económica, en los periodos de presentación cuya fecha de inicio esté dentro de los tres años siguientes a la fecha de primera adopción de la contabilidad según la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con las NICSP.**

66. Las controladoras que adopten contabilidad de acumulación (o devengo) por primera vez de acuerdo con las NICSP pueden tener muchas entidades controladas con un número de transacciones entre estas mismas. Como consecuencia, al principio puede resultar difícil identificar algunas de las transacciones y saldos que sean necesarios eliminar a efectos de preparación de los estados financieros consolidados de la entidad económica. Por esta razón, el párrafo 65 relaja el requerimiento de eliminar la totalidad de los saldos y transacciones entre entidades pertenecientes a la misma entidad económica.

67. **Las entidades que apliquen la disposición transitoria señalada en el párrafo 65, deberán revelar el hecho de que no todos los saldos y transacciones ocurridos entre las entidades dentro de la entidad económica han sido eliminados.**

68. Las disposiciones transitorias de la NICSP 6 (2000) proporcionan a las entidades un periodo de tres años para la eliminación completa de saldos y transacciones entre entidades dentro de la entidad económica a la fecha de su primera aplicación. Las entidades que hayan aplicado anteriormente la NICSP 6 (2000) pueden continuar aprovechándose de este periodo transitorio de tres años desde la fecha de la primera aplicación de la NICSP 6 (2006).

Fecha de vigencia

69. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2008, se revelará este hecho.**

70. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción.

Derogación de la NICSP 6 (2000)

71. Esta Norma deroga la NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Contabilización de las Inversiones en Entidades Controladas*, emitida en 2000.

Apéndice

Modificaciones a otras NICSP

En las NICSP aplicables a 1 de enero de 2008, las referencias a la versión actual de la NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de las Entidades Controladas* se modifican por la NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*.

Se añade lo siguiente al párrafo 4(f) de la NICSP 15, *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*:

> **No obstante, las entidades aplicarán esta Norma a la participación en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos que, de acuerdo con la NICSP 6, la NICSP 7 o la NICSP 8, se contabilice como un instrumento financiero. En estos casos, las entidades aplicarán los requerimientos de información de la NICSP 6, la NICSP 7 y la NICSP 8 además de los de esta Norma.**

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 6, pero no son parte de la misma.

Antecedentes

FC1. El Programa de Convergencia con las NIIF es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengo) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea apropiado para las entidades del sector público.

FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para apartarse. La falta de aplicación de su NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sea apropiada para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus NIIF equivalentes se identifican en la *Comparación con las NIIF* incluida en cada NISCP.

FC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de norma de propuesta de modificación de 13 de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)1 como parte de su Proyecto de mejoras general. Los objetivos del Proyecto de mejoras general del IASB eran “reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras“. Las NIC finales se emitieron en diciembre de 2003.

FC4. La NICSP 6, emitida en Mayo de 2000 se basó en la NIC 27 (Reordenada en 1994), *Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de las Entidades Controladas*, que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003. Al final de 2003, el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC), puso en marcha un Proyecto de mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

FC5. El IPSASB revisó la NIC 27 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. (Los Fundamentos de las Conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden

---

1 Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se emitieron por el predecesor del IASB –el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Las Normas emitidas por el IASB se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB ha definido las NIIF integrando las NIIF, las NIC y las Interpretaciones de las Normas. En algunos casos, el IASB ha modificado, en lugar de reemplazado, las NIC, en cuyo caso la numeración antigua de las NIC se ha mantenido.

consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB en http://**www.iasb.org**). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la falta de aplicación.

FC6. El IPSASB se ha apartado de las disposiciones de la NIC 27 en cuanto que ha decidido retener el método de la participación como un método de contabilidad de las entidades controladas en los estados financieros separados de las controladoras. El IPSASB es consciente de que las opiniones sobre este tratamiento están evolucionando y que no es necesario en este momento eliminar el método de la participación como una opción.

FC7. La NIC 27 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de la emisión de las NIIF después de diciembre de 2003. La NICSP 6 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Guía de implementación

Esta Guía acompaña a la NICSP 6, NICSP 7 y NICSP 8 pero no es parte de las mismas.

Consideración de derechos de voto potenciales

Introducción

GI1. La mayoría de las entidades del sector público no emiten instrumentos financieros con derechos de voto potenciales. No obstante, los mismos pueden ser emitidos por EP. Por lo tanto, un gobierno u otra entidad pública puede mantener derechos de voto potenciales de EP.

GI2. Los párrafos 33, 34 y 44 de la NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados* y los párrafos 14 y 15 de la NICSP 7, *Inversiones en Asociadas* requieren a la entidad reconocer la existencia y efecto de todos los derechos de voto potenciales, que sean ejercitables o convertibles en ese momento. También se requiere que se examinen todos los hechos y circunstancias que afectan a los derechos de voto potenciales, excepto la intención de la dirección de, y la capacidad financiera para, ejercerlos o convertirlos. Dado que la definición de control conjunto en el párrafo 6 de la NICSP 8, *Participaciones en Negocios Conjuntos* depende de la definición de control y dado que la Norma está relacionada con la NICSP 7 por la aplicación del método de la participación, está guía también es aplicable para la NICSP 8.

Guía

GI3. Control es la potestad para dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad de forma que se beneficie de sus actividades. Paragraph 7 of IPSAS 7 defines significant influence as the power to participate in the financial and operating policy decisions of the investee, but not to control those policies. El párrafo 6 de la NICSP 8 define control conjunto como el acuerdo de compartir el control sobre una actividad, mediante un convenio vinculante. En estos contextos, el poder se refiere a la capacidad de hacer o tener efecto sobre algo. En consecuencia, una entidad tiene control, control conjunto o influencia significativa cuando en ese momento tiene la capacidad de ejercer este control, con independencia de si el control, control conjunto o influencia significativa se demuestra activamente o es pasivo en su naturaleza. Los derechos de voto potenciales mantenidos por una entidad que son en ese momento ejercitables o convertibles proporcionan esta capacidad. La capacidad de ejercer control no existe cuando los derechos de voto potenciales carecen de esencia económica (por ejemplo, el precio de ejercicio se establece de manera que impide ejercitar o convertir en cualquier escenario posible). En consecuencia, los derechos de voto potenciales se consideran cuando, en esencia, proporcionan la capacidad de ejercer control.

GI4. El control y la influencia significativa también surgen en las circunstancias descritas en los párrafos 39 y 40 de la NICSP 6 y los párrafos 12 y 13 de la NICSP 7 respectivamente, los cuales incluyen la consideración de la propiedad relativa a los derechos de voto. La NICSP 8 depende de la NICSP 6 y la NICSP 7 y las referencias a la NICSP 6 y la NICSP 7 desde este punto en adelante deben leerse como pertinentes para la NICSP 8. No obstante debe tenerse en cuenta que el control conjunto implica compartir el control por un acuerdo obligatorio y este aspecto es probable que sea un determinante crítico. Los derechos de voto potenciales tales como las opciones de compra de acciones y la deuda convertible son capaces de cambiar el poder de voto de una entidad sobre otra entidad – si los derechos de voto potenciales se ejercitan o se convierten, entonces la propiedad relativa de las acciones ordinarias que tienen los derechos de voto cambia. En consecuencia, la existencia de control (cuya definición sólo permite que una entidad tenga el control de otra entidad) e influencia significativa se determina solo después (a) de evaluar todos los factores descritos en los párrafos 39 y 40 de la NICSP 6 y los párrafos 12 y 13 de la NICSP 7 respectivamente, y (b) considerar la existencia y efecto de los derechos de voto potenciales. Además, la entidad examina todos los hechos y circunstancias que afectan a los derechos de voto potenciales, salvo la intención de la dirección de ejercerlos o convertirlos y la capacidad financiera para llevarlo a cabo. La intención de la dirección no afecta a la existencia de poder y la capacidad financiera de una entidad para ejercitar o convertir los derechos de voto potenciales es difícil de evaluar.

GI5. Una entidad puede concluir inicialmente que controla o influye significativamente sobre otra entidad tras considerar los derechos de voto potenciales que se puede ejercitar o convertir en ese momento. Sin embargo, la entidad no puede controlar o influir significativamente sobre otra entidad cuando los derechos de voto potenciales mantenidos por terceros también son ejercitables o convertibles en ese momento. En consecuencia, una entidad considera todos los derechos de voto potenciales mantenidos por ella y por terceros que son en ese momento ejercitables o convertibles, al determinar si controla o influye significativamente sobre otra entidad. Por ejemplo, se consideran todas las opciones de compra de acciones, mantenidas por la entidad o un tercero. Además, la definición de control permite que sólo una entidad tenga el control de otra entidad. Por lo tanto, cuando dos o más entidades mantienen cada una derechos de voto significativos, tanto actuales como potenciales, se vuelven a evaluar los factores de los párrafos 39 y 40 de la NICSP 6 para determinar qué entidad tiene el control.

GI6. La proporción asignada a la controladora y a los intereses minoritarios en la preparación de los estados financieros consolidados de acuerdo con la NICSP 6, y la proporción asignada a un inversor que contabiliza sus inversiones usando el método de la participación de acuerdo con la NICSP 7, se determinan exclusivamente a partir de la participación en la propiedad que exista en ese momento. La proporción asignada se determina teniendo en

cuenta el ejercicio eventual de los derechos de voto potenciales y otros derivados que, en esencia, dan acceso en ese momento a los beneficios potenciales asociados con la participación en la propiedad.

GI7. En algunas circunstancias una entidad tiene, en esencia, una propiedad en ese momento como resultado de una transacción que da acceso a los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con una participación en la propiedad. En estas circunstancias, la proporción asignada se determina teniendo en cuenta el ejercicio eventual de estos derechos de voto potenciales y otros derivados que dan acceso a la entidad a los beneficios potenciales en ese momento.

GI8. La NICSP 29 proporciona guías sobre el *reconocimiento y medición* de instrumentos financieros. Sin embargo, no se aplica a las participaciones en entidades controladas, asociadas y entidades controladas conjuntamente que se (a) consolidan, (b) contabilizan mediante el método de la participación o (c) consolidadas proporcionalmente de acuerdo con la NICSP 6, la NICSP 7 y la NICSP 8, respectivamente. Cuando los instrumentos que contienen derechos de voto potenciales, en esencia, dan acceso en ese momento a los beneficios económicos asociados con una participación en la propiedad, y la inversión se contabiliza por uno de los dos métodos anteriores, los instrumentos no estarán sujetos a los requerimientos de la NICSP 29. En todos los demás casos, pueden encontrarse guías sobre la contabilización de instrumentos que contienen derechos potenciales de voto en la NICSP 29.

Ejemplos ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la NICSP 6, la NICSP 7 y la NICSP 8 pero no son parte de las mismas.

EI1. Cada uno de los diez ejemplos siguientes ilustra un aspecto de un derecho de voto potencial. Al aplicar la NICSP 6, la NICSP 7 o la NICSP 8, una entidad considerará todos los aspectos. La existencia de control, influencia significativa y control conjunto puede determinarse solo después de evaluar los otros factores descritos en la NICSP 6, la NICSP 7 y la NICSP 8. No obstante, para el propósito de estos ejemplos se presume que estos otros factores no afectan a la determinación, incluso aunque puedan afectarle al evaluarse.

Opciones que tienen un precio desfavorable

EI2. Las Entidades A y B poseen el 80 por ciento y el 20 por ciento, respectivamente, de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la Entidad C. La Entidad A vende la mitad de su participación a la Entidad D y compra opciones de compra de la Entidad D que pueden ejercitarse en cualquier momento a una prima respecto al precio de mercado cuando se emitieron, y si se ejercitase daría a la Entidad A su 80 por ciento de la participación original en la propiedad y los derechos de voto.

EI3. Aunque las opciones sean desfavorables, son ejecutables en ese momento y dan a la entidad A el poder de continuar estableciendo las políticas financieras y de operación de la entidad C, porque la entidad A podría ejercer sus opciones ahora. Se considera la existencia de derechos de voto potenciales, así como los otros factores descritos en los párrafos 39 y 40 de la NICSP 6, y esto determina que la ciudad de Newton controla la entidad C.

Derecho de compra con prima respecto al valor razonable

EI4 Los municipios de Dunelm y Eboracum poseen el 80 por ciento y el 20 por ciento respectivamente del Hospital General Dunelm-Eboracum, una entidad del sector público establecida por estatuto. El hospital se gestiona por un consejo de diez gestores, nombrados por los municipios en proporción a su participación en la propiedad del hospital. El estatuto permite a cada municipio vender parte o toda su participación en la propiedad del hospital a otro municipio de la región. Dunelm vende la mitad de su participación al municipio de Formio, sin embargo el contrato de venta da a Dunelm el derecho a recomprar la participación de Formio en el hospital a un importe igual al 115 por ciento del valor razonable de la participación en la propiedad determinado por un tasador independiente. Este derecho puede ejecutarse en cualquier momento y, si se ejercitara daría a Dunelm su 80 por ciento de la participación original en la propiedad y, por tanto, el derecho a nombrar gestores.

EI5. Aunque el derecho a recomprar la participación en la propiedad vendida a Formio implicaría pagar una prima sobre el valor razonable, el derecho es ejecutable en ese momento y da a Dunelm el poder de continuar estableciendo las políticas financieras y de operación del Hospital General Dunelm-Eboracum, porque Dunelm podría ejercitar su derecho de recomprar la participación de Formio ahora. Se considera la existencia de derechos de voto potenciales, así como de otros factores descritos en los párrafos 39 y 40 de la NICSP 6, y esto determina que el municipio Dunelm controla el Hospital General Dunelm-Eboracum.

Posibilidad de ejercicio o conversión

EI6. Las entidades A, B y C poseen el 40 por ciento, el 30 por ciento, y el 30 por ciento respectivamente de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la entidad D. La entidad A también posee opciones de compra sobre acciones que pueden ejercitarse en cualquier momento al valor razonable de las acciones subyacentes y si se ejercitaran le darían un 20 por ciento adicional de los derechos de voto de la entidad D y reduciría la participación de la entidad B y la entidad C a un 20 por ciento cada una. Si las opciones se ejercitaran, la Entidad A tendrá el control sobre más de la mitad del poder de voto. Se considera la existencia de derechos de voto potenciales, así como los otros factores descritos en los párrafos 39 y 40 de la NICSP 6 y los párrafos 12 y 13 de la NICSP 7, y esto determina que la Entidad A controla a la Entidad D.

Posibilidad de ejercitar los derechos

EI7. El gobierno nacional de Arandis, de acuerdo con los gobiernos regionales de Brixia y Mutina, establece la Universidad de Pola-Iluro. La Universidad de Pola-Iluro está cerca de las ciudades de Pola, Brixia e Iluro, Mutina, las cuales están localizadas cerca entre sí y en el límite entre los dos estados. La legislación nacional establece que la Universidad de Pola-Iluro prevé que el ministro federal de educación tenga el derecho a nombrar cuatro de los diez gobernadores que gestionan la universidad. Los ministros de estado de educación de Brixia y Mutina tienen el derecho a nombrar tres gobernadores cada uno. La legislación también prevé que el gobierno federal tenga la propiedad del 40 por ciento de los activos netos de la universidad, y los gobiernos regionales tengan el 30 por ciento cada uno. La legislación nacional proporciona al ministro nacional de educación el derecho a adquirir un 20 por ciento adicional de la propiedad de los activos netos de la universidad, con el derecho a nombrar dos gobernadores adicionales. Este derecho se puede ejercer en cualquier momento, a discreción del ministro nacional. Esto requiere que el gobierno nacional pague a cada gobierno regional el valor razonable de los activos netos de la universidad adquirida. Si el gobierno nacional ejercitara su derecho, poseería el 60 por ciento de los activos netos de la universidad, y tendría derecho a nombrar seis de los diez gobernadores.

Esto reduciría la participación de los gobiernos regionales a un 20 por ciento cada uno, con el derecho a nombrar solo dos gobernadores cada uno.

EI8. Se considera la existencia de derechos potenciales para nombrar la mayoría de los gobernadores de la universidad, tanto como otros factores descritos en los párrafos 39 y 40 de la NICSP 6 y los párrafos 12 y 13 de la NICSP 7, y esto determina que el gobierno nacional de Arandis controla la Universidad de Pola-Iluro.

Otros derechos que tienen el potencial de incrementar el poder de voto de una entidad o de reducir el poder de voto de otra entidad—Ejemplo A

EI9. Las Entidades A, B y C poseen el 25 por ciento, el 35 por ciento y el 40 por ciento respectivamente de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la Entidad D. Las Entidades B y C también poseen certificados de opción para la suscripción de acciones (*warrants*) que pueden ejercitarse en cualquier momento a un precio fijo y proporcionan derechos de voto potenciales. La Entidad A tiene una opción de compra para adquirir estos certificados de opción para la suscripción de acciones (*warrants*) en cualquier momento por un importe nominal. Si la opción de compra se ejercita, la Entidad A tendría el potencial de incrementar su participación en la propiedad, y de este modo sus derechos de voto, en la Entidad D al 51 por ciento (y diluir la participación de la Entidad B al 23 por ciento y la participación de la Entidad C al 26 por ciento).

EI10. Aunque los certificados de opción para la suscripción de acciones (warrants) no los posea la Entidad A, se consideran en la evaluación del control porque son en ese momento ejercitables por las entidades B y C. Normalmente, si se requiere una acción (por ejemplo, la compra o ejercicio de otro derecho) antes de que una entidad tenga la propiedad de un derecho potencial de voto, el derecho potencial de voto no se considera como mantenido por la entidad. No obstante, los certificados de opción para la suscripción de acciones (warrants) los mantiene en esencia, la Entidad A, porque las condiciones de las condiciones de las opciones de compra de las acciones se diseñan para asegurar la posición de la Entidad A. La combinación de las opciones de compra de las acciones y de los certificados de opción para la suscripción de acciones dan a la Entidad A el poder de establecer las políticas financiera y de operación de la Entidad D, porque la Entidad A podría ejercitar ahora sus opciones y certificados de opción para la suscripción de acciones. También se consideran los otros factores descritos en los párrafos 39 y 40 de la NICSP 6 y los párrafos 12 y 13 de la NICSP 7, y esto determina que la Entidad A, no la Entidad B o la C, controla a la Entidad D.

Otros derechos que tienen el potencial de incrementar el poder de voto de una entidad o de reducir el poder de voto de otra entidad—Ejemplo B

EI11. Las ciudades de Deva, Oxonia e Isca poseen el 25 por ciento, el 35 por ciento y el 40 por ciento respectivamente del Organismo de Generación de Electricidad Deva-Oxonia-Isca, una entidad del sector público establecida por estatuto. Los estatutos dan a las ciudades los derechos de voto de la gestión del Organismo y el derecho a recibir la electricidad generada por el mismo. Los derechos de voto y el acceso a la electricidad se dan en proporción a su participación en dicho Organismo. Los estatutos dan a Oxonia e Isca derechos a incrementar cada una su participación (y por tanto sus derechos de voto) en el Organismo por un 10 por ciento en cualquier momento a un precio comercial acordado por las tres ciudades. Los estatutos también dan a Deva el derecho a adquirir el 15 por ciento de la participación de Oxonia en el Organismo y el 20 por ciento de la de Isca en cualquier momento por una contraprestación simbólica. Si Deva ejecutara el derecho, incrementaría su participación en la propiedad, y por tanto sus derechos de voto, en el Organismo de Generación de Electricidad Deva-Oxonia-Isca a un 60 por ciento. Esto diluiría la propiedad de Oxonia a un 20 por ciento y la de Isca a un 20 por ciento.

EI12. Aunque los estatutos dan a Oxonia and Isca el derecho a incrementar cada una su participación en la propiedad, el derecho global de Deva de comprar una participación mayoritaria del Organismo por una contraprestación simbólica no establecida en los estatutos está diseñada, en esencia, para asegurar la posición de Deva. El derecho mantenido por Deva le otorga la capacidad de establecer las políticas financieras y de operación del Organismo de Generación de Electricidad Deva-Oxonia-Isca, porque Deva podría ejercitar el derecho a incrementar su participación y por tanto sus derechos de voto en cualquier momento. También se consideran los otros factores descritos en los párrafos 39 y 40 de la NICSP 6 y los párrafos 12 y 13 de la NICSP 7, y esto determina que Deva controla, no Oxonia ni Isca, el Organismo de Generación de Electricidad Deva-Oxonia-Isca.

Intención de la dirección—Ejemplo A

EI13. Las Entidades A, B y C poseen cada una el 33⅓ por ciento de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la Entidad D. Las Entidades A, B y C tiene cada una el derecho a nombrar dos directores del consejo de la Entidad D. La Entidad A también posee opciones de compra de acciones que pueden ejercitarse a un precio fijo en cualquier momento y si se ejecutara darían todos los derechos de voto de la Entidad D. La dirección de la Entidad A no tiene intención de ejercer las opciones de compra de acciones, incluso si las Entidades B y C no votan de la misma manera que la Entidad A. Se considera la existencia de derechos de voto potenciales, tanto como de otros factores descritos en los párrafos 39 y

40 de la NICSP 6 y los párrafos 12 y 13 de la NICSP 7, y esto determina que la Entidad A controla a la Entidad D. La intención de la dirección de la Entidad A no influye en la evaluación.

Intención de la dirección—Ejemplo B

EI14. Las ciudades de Tolosa, Lutetia y Massilia poseen cada una el 33⅓ por ciento de la Comisión del Agua TLM, una entidad del sector público establecida por estatuto para abastecer de agua potable a las ciudades de Tolosa, Lutetia y Massilia y un conjunto de ciudades y pueblos de la periferia. Los estatutos otorgan a cada ciudad un voto igual en la administración de la Comisión, y el derecho a nombrar dos Comisionados cada uno. Los Comisionados gestionan la Comisión en nombre de las ciudades. Los estatutos también otorgan a la ciudad de Tolosa el derecho a adquirir la participación de Lutetia y Massilia a un precio fijo, ejercitable en cualquier momento por el alcalde de Tolosa. Si Tolosa ejecutara el derecho tendría únicamente ella la administración de la Comisión con el derecho a nombrar todos los Comisionados. El alcalde de Tolosa no tiene intención de ejercer el derecho a adquirir la propiedad completa de la Comisión, aún si los Comisionados nombrados por Lutetia y Massilia votaran en contra de los nombrados por Tolosa. Se considera la existencia de derechos de voto potenciales, tanto como de otros factores descritos en los párrafos 39 y 40 de la NICSP 6 y los párrafos 12 y 13 de la NICSP 7, y esto determina que Tolosa controla la Comisión del Agua TLM. La intención del alcalde de Tolosa no influye en la evaluación.

Capacidad financiera—Ejemplo A

EI15. Las Entidades A y B poseen el 55 por ciento y el 45 por ciento respectivamente de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la Entidad C. La Entidad B también posee instrumentos de deuda convertibles en acciones ordinarias de la Entidad C. La deuda puede convertirse a un precio relevante, en comparación con los activos netos de la Entidad B, en cualquier momento y si se convirtiera requeriría que la Entidad B prestara fondos adicionales para realizar el pago. Si se convirtiera la deuda, la Entidad B mantendría el 70 por ciento de los derechos de voto y la participación de la Entidad A se reduciría a un 30 por ciento.

EI16. Aunque los instrumentos de deuda son convertibles a un precio relevante, pueden convertirse en ese momento y la característica de conversión otorga a la Entidad B el poder de establecer las políticas financieras y de operación de la Entidad C. Se considera la existencia de derechos de voto potenciales, tanto como de otros factores descritos en los párrafos 39 y 40 de la NICSP 6, y esto determina que la Entidad B, no la Entidad A, controla a la Entidad C. La capacidad financiera de la Entidad B de pagar el precio de conversión no influye en la evaluación.

Capacidad financiera—Ejemplo B

EI17. Las ciudades de Melina y Newton poseen el 55 por ciento y el 45 por ciento respectivamente de la participación que conlleva derechos de voto del Organismo de Radiodifusión MN, una entidad del sector público establecida por estatuto para dar servicios de radio y televisión para las regiones. Los estatutos dan a la ciudad de Newton la opción de comprar en cualquier momento un 25 por ciento adicional del Organismo a la ciudad de Melina a un precio relevante, en comparación con los activos netos de Newton. Si se ejercitara se requeriría a la ciudad de Newton prestar financiación adicional para realizar el pago. Si se ejercitara la opción, la ciudad de Newton mantendría el 70 por ciento de los derechos de voto y la participación de la ciudad de Melina se reduciría a un 30 por ciento.

EI18. Aunque la opción es ejecutable a un precio relevante, puede ejecutarse en ese momento y ello otorga a la ciudad de Newton el poder de establecer las políticas financieras y de operación del Organismo de Radiodifusión MN. Se considera la existencia de derechos de voto potenciales, así como los otros factores descritos en los párrafos 39 y 40 de la NICSP 6, y esto determina que la ciudad de Newton, no la ciudad de Melina, controla el Organismo de radiodifusión MN. La capacidad financiera de la ciudad de Newton de pagar el precio de ejercicio no influye en la evaluación.

Comparación con la NIC 27

La NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*, se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 27, *Estados Financieros Consolidados y Separados* (2003). En el momento de emitir esta Norma, el IPSASB no ha considerado la aplicabilidad de la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, a las entidades del sector público, por lo tanto la NICSP 6 no refleja las modificaciones realizadas en la NIC 27 como consecuencia de la emisión de la NIIF 5. Las principales diferencias entre la NICSP 6 y la NIC 27 son las siguientes:

- La NICSP 6 incluye un comentario adicional al de la NIC 27 para aclarar la aplicabilidad de la norma a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 6 contiene guías específicas para determinar si existe control en el contexto del sector público (párrafos 28 a 41).
- La NICSP 6 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 27. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos “estado de rendimiento financiero”, “estado de situación financiera”, “activos netos/patrimonio”, “entidad económica”, “controladora” y “entidad controlada” en la NICSP 6. Los términos equivalentes en la NIC 27 son “estado de resultados”, “patrimonio”, “grupo”, “controladora” y “subsidiaria”.
- La NICSP 6 no utiliza el término “ingreso de actividades ordinarias” que en la NIC 27 tiene un significado más limitado que “ingreso”.
- La NICSP 6 permite a las entidades usar el método de la participación para contabilizar las entidades controladas en estados financieros separados de las controladoras.
- La NICSP 6 requiere que las entidades controladoras revelen información sobre una lista de las entidades controladas significativas en los estados financieros consolidados [párrafo 62(a)]. La NIC 27 no requiere revelar esta información. La NICSP 6 incluye una disposición transitoria que permite a las entidades no eliminar todos los saldos y transacciones entre las entidades integrantes de la entidad económica, para los ejercicios que comiencen en una fecha que esté dentro de los tres años siguientes a la fecha de la primera adopción de la presente Norma (párrafos 65 a 68). La NIC 27 no contiene disposiciones transitorias.
- La NICSP contiene ejemplos ilustrativos adicionales que reflejan el contexto del sector público.

NICSP 7—INVERSIONES EN ASOCIADAS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 28 (revisada en 2003) *Inversiones en Asociadas* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB)de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 28, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 7-INVERSIONES EN ASOCIADAS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 7, *Inversiones en Asociadas* fue emitida en mayo de 2000.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 7 revisada.

Desde entonces, la NICSP 7 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en noviembre de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 7

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de introducción	[Eliminado]	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
1	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 Mejoras a las NICSP enero de 2010
2	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
12	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
20	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
21	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
24	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
25	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
37	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
38	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
39	Modificado	NICSP 29 enero de 2010

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
47A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010

Diciembre de 2006

NICSP 7-INVERSIONES EN ASOCIADAS

ÍNDICE

	Párrafo
Alcance	1–6
Definiciones	7–18
Influencia significativa	11–16
Método de la participación	17–18
Aplicación del método de la participación	19–40
Pérdidas por deterioro	37–40
Estados financieros separados	41–42
Información a revelar	43–46
Fecha de vigencia	47–48
Derogación de la NICSP 7 (2000)	49
Apéndice: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Comparación con la NIC 28	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 7, *Inversiones en Asociadas*, está contenida en los párrafos 1 a 49. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 7 debe ser entendida en el contexto de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Alcance

1. **Una entidad que prepare y presente estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) deberá aplicar esta Norma al contabilizar inversiones en una asociada realizadas por un inversionista, en los casos en que la inversión en la asociada origine la tenencia de un interés patrimonial en la forma de una participación u otra estructura patrimonial formal. No obstante, no será de aplicación a las inversiones en asociadas mantenidas por:**

   (a) **entidades de capital de riesgo; o**

   (b) **instituciones de inversión colectiva, fondos de inversión u otras entidades similares, entre las que se incluyen los fondos de seguro ligados a inversiones;**

   que son medidas al valor razonable, con los cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) en el periodo del cambio de acuerdo con la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*. Una entidad que mantenga una inversión de esa naturaleza revelará la información requerida en el párrafo 43(f).

2. Guía sobre el reconocimiento y medición de las participaciones identificadas en el párrafo 1 que son medidos a valor razonable, con los cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) en el periodo del cambio, puede encontrarse en la NICSP 29.

3. Esta Norma proporciona la base para el tratamiento contable de la participación en la propiedad en una entidad asociada. Es decir, la inversión efectuada en la otra entidad confiere al inversor los riesgos y ventajas relativos a una participación en la propiedad. La Norma se aplica solo a la inversión en la estructura patrimonial formal (o su equivalente) de la participada. Por estructura patrimonial formal se entiende un capital social o una forma equivalente de capital unificado, como en el caso de las unidades de un fideicomiso de propiedades, pero puede también incluir otras estructuras patrimoniales en las que la participación del inversor pueda medirse con fiabilidad. Cuando la estructura patrimonial está deficientemente definida no es posible obtener una medición fiable de la participación en la propiedad.

4. Algunas aportaciones efectuadas por entidades del sector público pueden recibir la denominación de "inversión", pero puede que no originen una participación en la propiedad. Por ejemplo, una entidad del sector público puede hacer una inversión sustancial en el desarrollo de un hospital que sea de su propiedad y esté gestionado por una sociedad de beneficencia. Aunque, por su naturaleza, tales aportaciones no son recíprocas, permiten que dicha entidad del sector público participe en la gestión del hospital y hacen que la sociedad de beneficencia deba rendir cuentas ante la entidad del sector público por los

fondos públicos que llegue a usar. No obstante, las aportaciones efectuadas por la entidad del sector público no constituyen una participación en la propiedad, puesto que la beneficencia podría buscar financiación alternativa y, con ello, evitar que la entidad del sector público participe en la gestión del hospital. En consecuencia, la entidad del sector público no está expuesta a los riesgos ni disfruta de las ventajas inherentes a una participación en la propiedad.

5. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

6. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitidas por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

Definiciones

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

Una <u>asociada</u> (<u>Associate</u>) es una entidad, incluyendo las entidades sin forma jurídica definida tal como una fórmula asociativa, sobre la que el inversor posee influencia significativa, y que no es una entidad controlada ni constituye una participación en un negocio conjunto.

El <u>método de la participación</u> (<u>Equity method</u>) es un método de contabilización según el cual la inversión se reconoce inicialmente al costo, y es ajustada posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, la porción de los activos netos/patrimonio de la entidad participada. El resultado (ahorro o desahorro) del inversor incluye la porción que le corresponda en el resultado (ahorro o desahorro) de la participada.

<u>Influencia significativa</u> (<u>Significant influence</u>) (*a efectos de esta Norma*) es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de una entidad participada, sin llegar a tener el control o el control conjunto de la misma.

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 por separado.

8. Los estados financieros de una entidad que no tenga entidades controladas, ni asociadas, ni participación en entidades controladas de forma conjunta no serán estados financieros separados.

9. Los estados financieros separados son aquéllos que se presentan adicionalmente a: (a) los estados financieros consolidados, (b) los estados

financieros en los que las inversiones se contabilizan utilizando el método de la participación y (c) los estados financieros en los que las participaciones en los negocios conjuntos se consolidan proporcionalmente. Los estados financieros separados pueden o no ser anexados, o bien acompañar, a los estados financieros citados.

10. Las entidades que estén eximidas de acuerdo con: (a) el párrafo 16 de la NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, de la consolidación, (b) el párrafo 3 de la NICSP 8 *Participaciones en Negocios Conjuntos*, de aplicar la consolidación proporcional, (c) el párrafo 19(c) de esta de esta Norma de aplicar el método de la participación pueden presentar estados financieros separados como sus únicos estados financieros.

Influencia significativa

11. Que el inversor tenga o no una influencia significativa sobre la entidad en que ha invertido es cuestión de criterio con base en la naturaleza de la relación existente entre el inversor y dicha entidad, y a la definición de influencia significativa que da la presente Norma. Esta Norma se aplica solo a aquellas asociadas en las que la entidad mantiene una paticipación en la propiedad en la forma de participación accionarial u otra forma de estructura patrimonial formal.

12. Usualmente, la existencia de la influencia significativa por parte del inversor se evidencia a través de una o varias de las siguientes vías:

    (a) representación en el consejo de administración, u órgano equivalente de dirección de la entidad participada;

    (b) participación en los procesos de fijación de políticas, entre los que se incluyen las participaciones en las decisiones sobre dividendos y distribuciones similares;

    (c) transacciones de importancia relativa entre el inversor y la participada;

    (d) intercambio de personal directivo; o

    (e) suministro de información técnica esencial.

13. Si la participación del inversionista en la propiedad se materializa en forma de acciones y éste posee directa o, o indirectamente (a través de entidades controladas), el 20 por ciento o más de los derechos de voto de la entidad participada, se presume que ejerce una influencia significativa, salvo que dicho inversionista pueda demostrar claramente la inexistencia de tal influencia. Por el contrario, se presume que el inversionista no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de controladas), menos del 20 por ciento del poder de voto en la participada, salvo que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

La existencia de otro inversor, que posea una participación mayoritaria o sustancial, no impide necesariamente que se ejerza influencia significativa.

14. Una entidad puede poseer (a) certificados de opción para la suscripción de acciones, (b) opciones de compra de acciones, (c) instrumentos de deuda o de patrimonio que sean convertibles en acciones ordinarias, o (d) bien otros instrumentos similares que, si se ejercen o convierten, pueden dar a la entidad poder de voto adicional, o reducir los derechos de voto de terceras partes, sobre las políticas financiera y de operación de otra entidad (es decir, derechos de voto potenciales). Cuando se esté evaluando si una determinada entidad tiene influencia significativa, se tendrá en cuenta la existencia y efecto de los derechos de voto potenciales que sean en ese momento ejercitables o convertibles, incluyendo los derechos de voto potenciales poseídos por otras entidades. No tendrán la consideración de derechos de voto potenciales ejercitables o convertibles en ese cuando los que, por ejemplo, no puedan ser ejercidos o convertidos hasta una fecha futura, o bien hasta que haya ocurrido un suceso futuro.

15. Al evaluar si los derechos potenciales de voto contribuyen a la existencia de influencia significativa, la entidad examinará todos los hechos y circunstancias (incluyendo las condiciones de ejercicio de tales derechos potenciales y cualesquiera otros acuerdos contractuales, considerados aislada o conjuntamente) que afecten a los mismos, salvo la intención de la gerencia respecto a su ejercicio o conversión y la capacidad financiera para llevarlo a cabo.

16. Una entidad perderá la influencia significativa sobre la participada cuando carezca del poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la misma. La pérdida de influencia significativa puede tener lugar con o sin un cambio en los niveles absolutos o relativos de propiedad. Podría tener lugar, por ejemplo, cuando la asociada quedase sujeta al control de otro gobierno, de los tribunales, de un administrador o de un regulador. También podría ocurrir como resultado de un acuerdo contractual.

Método de la participación

17. Según el método de la participación, la inversión en una asociada se registrará inicialmente al costo, y se incrementará o disminuirá su importe en libros para reconocer la porción que corresponde al inversionista en el resultado (ahorro o desahorro) obtenido por la entidad participada, después de la fecha de adquisición. La participación del inversionista en el resultado (ahorro o desahorro) de la entidad en la que se ha invertido se reconoce en el resultado (ahorro o desahorro) del inversionista. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión. Podría ser necesaria la realización de ajustes para recoger las alteraciones que sufra la participación proporcional en la entidad participada, como consecuencia de cambios en el patrimonio que la misma no haya reconocido en su resultado

(ahorro o desahorro). Estos cambios incluyen lo que surjan de la revaluación de las propiedades, planta y equipo y de las diferencias de conversión de la moneda extranjera. La porción que corresponda al inversionista en esos cambios se reconocerá directamente en sus activos netos/patrimonio.

18. Cuando existan derechos de voto potenciales, las proporciones en el resultado (ahorro o desahorro) y en los cambios en los activos netos/patrimonio de la participada se determinarán a partir de la participación en la propiedad que exista en ese momento, que no tendrá en cuenta el posible ejercicio o conversión de los derechos de voto potenciales.

Aplicación del método de la participación

19. **La inversión en una entidad asociada se contabilizará utilizando el método de la participación, excepto cuando:**

    (a) **haya evidencia de que la inversión se adquiere y mantiene exclusivamente con la intención de su disposición en los doce meses siguientes a su adquisición y que la gerencia está buscando activamente un comprador;**

    (b) **sea aplicable la excepción del párrafo 16 de la NICSP 6, que permite a una controladora, que también tenga inversiones en una asociada, no elaborar estados financieros consolidados; o**

    (c) **sean aplicables todas las condiciones siguientes:**

        (i) **el inversionista es:**

            - **una entidad totalmente controlada y es improbable que existan usuarios de estos estados financieros o que las necesidades de información de éstos se satisfagan por los estados financieros consolidados de la entidad controladora; o**

            - **una entidad controlada parcialmente participada por otra entidad y cuyos otros propietarios, incluyendo aquéllos que no tienen otra forma de ejercer el derecho al voto, han sido informados sobre que la entidad controladora no aplica el método de la participación y no se oponen a ello.**

        (ii) **los instrumentos de deuda o de patrimonio del inversor no se negocian en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo los mercados locales o regionales);**

        (iii) **el inversionista no registra, ni está en proceso de registrar sus estados financieros en una comisión de valores u otra**

organización reguladora, con el fin de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; y

(iv) **la controladora última, o alguna de las controladoras intermedias del inversor, elaboran estados financieros consolidados que están disponibles para el público y cumplen con las NICSP.**

20. **Las inversiones descritas en el apartado (a) del párrafo 19 se clasificarán como mantenidas para negociar y se contabilizarán de acuerdo con la NICSP 29.**

21. Cuando no se dispone en doce meses de una inversión en una asociada previamente contabilizada de acuerdo con la NICSP 29, deberá contabilizarse usando el método de la participación desde la fecha de la adquisición. Se reexpresarán los estados financieros de los periodos desde la adquisición

22. **Excepcionalmente, una entidad puede haber encontrado un comprador para una asociada descrita en el apartado (a) del párrafo 19, pero puede no tener completada la venta dentro de los doce meses porque necesite la aprobación de organismos reguladores u otros.** No se requiere que la entidad aplique el método de la participación a una inversión en una asociada si: (a) la venta está en curso en la fecha de presentación y (b) no existen razones para creer que no se completará en breve tras dicha fecha.

23. El reconocimiento de los ingresos sobre la base de las distribuciones percibidas, puede no resultar una medida adecuada del ingreso obtenido por el inversionista de una inversión en una asociada, puesto que las distribuciones percibidas pueden tener escasa relación con el rendimiento de la asociada. En particular, cuando la entidad asociada no tiene fines de lucro, el rendimiento de la inversión será determinado por factores tales como el costo de los productos y la prestación de servicios de forma global. Puesto que el inversor ejerce influencia significativa sobre la asociada, tiene derecho a participar en sus rendimientos y, por tanto, a recibir los productos financieros de la inversión. El inversor contabilizará ese derecho a participar en los rendimientos extendiendo el alcance de sus estados financieros, para incluir su parte en el resultado (ahorro o desahorro) de la asociada. Por ello, la aplicación del método de la participación proporciona datos de mayor valor informativo con respecto a los activos netos /patrimonio y el resultado (ahorro o desahorro) del inversionista.

24. **El inversor dejará de aplicar el método de la participación desde la fecha en que cese su influencia significativa sobre la asociada, y contabilizará desde ese momento la inversión de acuerdo con la NICSP 29, siempre que la asociada no se haya convertido en una controlada o en un negocio conjunto, según se definen en la NICSP 8.**

25. **El importe en libros de la inversión, en la fecha que deje de ser una asociada, se considerará como su costo, a efectos de la medición inicial del activo financiero, de acuerdo con la NICSP 29.**

26. Muchos de los procedimientos apropiados para la aplicación del método de la participación son similares a los procedimientos de consolidación descritos en la NICSP 6. Es más, los conceptos que subyacen en los procedimientos usados en la contabilización de la adquisición de una entidad controlada se adoptan también para contabilizar la adquisición de una inversión en una asociada.

27. Una participación de una entidad económica en una asociada es la suma de las participaciones mantenidas, en dicha asociada, por la controladora y sus entidades controladas. Se ignorarán, para este propósito, las participaciones procedentes de otras asociadas o negocios conjuntos del grupo. Cuando una asociada tenga entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos, los resultados (ahorro o desahorro) y los activos netos a tener en cuenta para aplicar el método de la participación, serán los reconocidos en los estados financieros de la asociada [incluyendo la porción que corresponda a la asociada en los resultados (ahorro o desahorro) y en los activos netos de sus asociadas y negocios conjuntos], después de efectuar los ajustes necesarios para conseguir que las políticas contables utilizadas sean uniformes (véanse los párrafos 32 y 33).

28. Los resultados (ahorro o desahorro) procedentes de las transacciones ascendentes y descendentes entre un inversor (incluyendo sus controladas consolidadas) y una asociada, se reconocerán en los estados financieros del inversor solo en la medida que correspondan a las participaciones de otros inversores en la asociada no relacionados con el inversor. Son transacciones ascendentes, por ejemplo, las ventas de activos de la asociada al inversor. Son transacciones descendentes, por ejemplo, las ventas de activos del inversor a la asociada. Se eliminará la porción de resultado (ahorro o desahorro), procedente de esas transacciones, que corresponda al inversor.

29. Una inversión en la asociada se contabilizará, utilizando el método de la participación, desde el momento en que se convierta en asociada. Guía sobre la contabilidad de cualquier diferencia (positiva o negativa) entre el costo de adquisición y la porción correspondiente al inversionista del valor razonable de los activos netos identificables de la asociada, se contabilizará como plusvalía (la guía puede encontrarse en la normativa contable nacional o internacional aplicable que trate sobre combinaciones de negocios). La plusvalía asociada relacionada con una asociada se incluye en el importe en libros de la inversión. Se realizarán los ajustes adecuados a la porción que corresponda al inversor de los resultados (ahorro o desahorro) obtenidos después de la adquisición para tener en cuenta, por ejemplo, que la amortización de los activos depreciables sea basada en los valores razonables de los mismos en la fecha de adquisición.

30. **Al aplicar el inversor el método de la participación, se utilizarán los estados financieros disponibles más recientes de la asociada. Cuando las fechas de presentación del inversor y de la asociada sean diferentes, la asociada elaborará, para ser utilizados por el inversor, estados financieros referidos a las mismas fechas que los estados financieros del inversor, a menos que resulte impracticable hacerlo.**

31. **Cuando, de acuerdo con el párrafo 30, los estados financieros de una asociada que se utilicen para aplicar el método de la participación, se refieran a una fecha de presentación diferente a la utilizada por el inversor, se practicarán los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones o eventos significativos que hayan ocurrido entre esa fecha y la fecha de los estados financieros del inversor. En ningún caso, la diferencia entre la fecha en la que se informa de la asociada y del inversor podrá ser mayor de tres meses. Tanto la duración de los periodos de presentación, como las eventuales diferencias en las fechas en las que se informa, serán las mismas de un periodo a otro.**

32. **Los estados financieros del inversor se elaborarán aplicando políticas contables uniformes para transacciones y otros eventos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas.**

33. Si una asociada aplica políticas contables diferentes que las adoptadas por el inversor, para transacciones y otros eventos similares que se hayan producido en circunstancias similares, se realizarán los ajustes oportunos, en los estados financieros de la asociada que el inversor utilice para aplicar el método de la participación, a fin de conseguir que las políticas contables de la asociada se correspondan con las empleadas por el inversor.

34. Si una asociada tiene en circulación acciones preferidas, con derechos acumulativos, poseídas por otras partes diferentes al inversor y clasificadas como activos netos /patrimonio, el inversor computará su participación en los resultados (ahorro o desahorro) tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados o no.

35. Si una participación de un inversor en los resultados negativos (desahorro) de una asociada iguala o supera su participación en la asociada, el inversor dejará de reconocer su participación en pérdidas adicionales. La inversión en la asociada será igual al importe en libros calculado según el método de la participación, al que se le añadirá el importe de cualquier otra partida que, por su fondo económico, forme parte de la inversión neta del inversor en la asociada. Por ejemplo, una partida para la que no esté prevista la cancelación ni vaya a ocurrir en un futuro previsible, es, en el fondo, una extensión de la inversión de la entidad en esa asociada. Entre tales partidas podrían estar incluidos las acciones preferentes y los préstamos o cuentas por cobrar a largo plazo, pero no lo estarían las deudas comerciales por cobrar o pagar, ni las

partidas por cobrar a largo plazo para las que existan garantías adecuadas, tales como los préstamos garantizados. Las pérdidas que se reconozcan, según el método de la participación, por encima de la inversión que el inversor haya efectuado en acciones ordinarias, se aplicarán a otros componentes de la inversión en una asociada, en orden inverso a su grado de prelación (es decir, a su prioridad en caso de liquidación).

36. Una vez que el inversor haya reducido el valor de su inversión a cero, tendrá en cuenta las pérdidas adicionales mediante el reconocimiento de un pasivo, sólo en la medida que haya incurrido en obligaciones legales o implícitas, o bien haya efectuado pagos en nombre de la asociada. Si la asociada posteriormente arrojase resultado positivo (ahorro), el inversor continuará el reconocimiento de su parte de esos resultados positivos (ahorro) pero sólo después de que su porción de resultados positivos (ahorro) iguale a su porción de resultados negativos (desahorro) no reconocidos.

Pérdidas por deterioro

37. Una vez que se haya aplicado el método de la participación, y se hayan reconocido las pérdidas de la asociada de acuerdo con lo establecido en el párrafo 35, el inversor aplicará los requerimientos de la NICSP 29 para determinar si es necesario reconocer pérdidas por deterioro adicionales respecto a la inversión neta que tenga en la asociada.

38. El inversor también aplicará los requerimientos de la NICSP 29 para determinar si tiene que reconocer pérdidas por deterioro adicionales, con respecto a las demás partidas relativas a la asociada que no formen parte de la inversión neta y el importe de esa pérdida por deterioro.

39. Si la aplicación de los requerimientos de la NICSP 29 indica que la inversión puede haberse deteriorado, una entidad aplicará la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*. La NICSP 26 dirige a una entidad en la determinación valor en uso de una inversión generadora de efectivo. De acuerdo con la NICSP 26, una entidad estima:

    (a) la porción que le corresponde del valor presente de los flujos de efectivo estimados que se espera sean generados por la entidad participada, incluyendo los procedentes de las operaciones de la participada y los importes resultantes de la disposición final de la inversión; o

    (b) el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se esperen recibir como dividendos o distribuciones similares de la inversión y como importes de la disposición final de la misma.

    Si se utilizan los supuestos adecuados, ambos métodos darán el mismo resultado. Cualquier pérdida por deterioro del valor resultante de la inversión se distribuye de acuerdo con la NICSP 26.

40. El importe recuperable de la inversión en una asociada se evaluará con relación a cada asociada en particular, salvo que la misma no genere entradas de efectivo por su uso continuo que sean en gran medida independientes de las procedentes de otros activos de la entidad.

Estados financieros separados

41. **En los estados financieros separados del inversor, la inversión en una asociada se contabilizará de acuerdo con los párrafos 58 a 64 de la NICSP 6.**

42. Esta Norma no establece qué entidades deben preparar estados financieros separados disponibles para uso público.

Información a revelar

43. **Deberá revelarse la siguiente información:**

(a) **el valor razonable de las inversiones en asociadas, para las que existan precios de cotización públicos;**

(b) **información financiera resumida de las asociadas, donde se incluirá el importe acumulado de los activos, de los pasivos, de los ingresos, de los gastos y del resultado (ahorro o desahorro);**

(c) **las razones por las que se ha obviado la presunción de que un inversor no tiene influencia significativa si el inversor posee, directa o indirectamente a través de otras entidades controladas, menos del 20 por ciento del poder de voto real o potencial en la participada, pero se ha concluido de que ello tiene una influencia significativa;**

(d) **las razones por las que se ha obviado la presunción de que se tiene influencia significativa si un inversor posee, directa o indirectamente a través de otras entidades controladas, el 20 por ciento o más del poder de voto en la participada, pero se ha concluido de que no tiene una influencia significativa;**

(e) **la fecha de presentación de los estados financieros de una asociada, en caso de que estos estados financieros se hayan utilizado para aplicar el método de la participación, pero se refieran a una fecha de presentación o un período que sea diferente al del inversor, y las razones para utilizar esa fecha o periodo diferentes;**

(f) **la naturaleza y alcance de cualesquiera restricciones significativas (por ejemplo, las que se deriven de los acuerdos relativos a préstamos o de los requerimientos regulatorios) sobre la capacidad que tienen las asociadas de transferir fondos al inversor en forma de dividendos en efectivo o distribuciones similares, o bien de reembolso de préstamos o anticipos;**

(g) **la porción de pérdidas de la asociada no reconocidas, distinguiendo las que son del periodo y las acumuladas, en el caso de que el inversor haya dejado de reconocer la parte que le corresponde en las pérdidas de una asociada;**

(h) **el hecho de que una asociada no se ha contabilizado aplicando el método de la participación, en función de lo establecido en el párrafo 19; y**

(i) **información financiera resumida de asociadas, ya sea individualmente o por grupos, que no se han contabilizado utilizando el método de la participación, donde se incluirán los importes de los activos totales, pasivos totales, ingresos y resultados (ahorro o desahorro).**

44. **Las inversiones en asociadas, que se contabilicen utilizando el método de la participación, serán clasificadas entre los activos no corrientes. Se revelará por separado la porción del resultado (ahorro o desahorro) de tales asociadas que corresponda al inversor, así como el importe en libros de las correspondientes inversiones. También será objeto de revelación por separado la parte que corresponda al inversor en cualquier operación en discontinuación de tales entidades asociadas.**

45. **La porción que corresponda al inversor de los cambios que la asociada haya reconocido directamente por el inversor en los activos netos/patrimonio se reconocerá también directamente en los activos netos/patrimonio del inversor, y será objeto de revelación en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio siguiendo los requisitos establecidos en la NICSP 1.**

46. **El inversor revelará, de acuerdo con lo establecido en la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes:***

(a) **su parte de los pasivos contingentes de una asociada en los que haya incurrido conjuntamente con otros inversores; y**

(b) **aquéllos pasivos contingentes que hayan surgido porque el inversor sea responsable subsidiario en relación con una parte o la totalidad de los pasivos de una asociada.**

Fecha de vigencia

47. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2008, se revelará este hecho.**

47A. **El párrafo 1 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Si una entidad aplica la modificación en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar ese hecho y aplicará para ese periodo anterior el párrafo 3 de la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*, el párrafo 1 de la NICSP 8, y el párrafo 3 de la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. Se aconseja que una entidad aplique las modificaciones de forma prospectiva.**

48. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen con posterioridad a la fecha de adopción.

Derogación de la NICSP 7 (2000)

49. Esta Norma deroga la NICSP 7, *Contabilización de las Inversiones en Asociadas* emitida en 2000.

Apéndice

Modificaciones a otras NICSP

En las NICSP aplicables a 1 de enero de 2008, las referencias a la versión vigente de la NICSP 7, *Contabilización de Inversiones en Entidades Asociada* se modifican por NICSP 7, *Inversiones en Asociadas*.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 7, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 7 como resultado del Proyecto general de mejoras del IASB del año 2003

Antecedentes

BC1. El Programa de Convergencia con las NIIF es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengo) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea apropiado para las entidades del sector público.

BC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para apartarse. La falta de aplicación de su equivalente NIIF ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sea apropiada para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en la *Comparación las NIIF* incluída en cada NICSP.

BC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de propuesta de modificación de 13 de las NIC[1] como parte de su Proyecto general de mejoras. Los objetivos del proyecto de Mejora General del IASB eran "reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras". Las últimas NIC se emitieron en diciembre de 2003.

BC4. La NICSP 7, emitida en Mayo de 2000 se basó en la NIC 28 (revisada en 1994), *Contabilidad de la Inversión en Asociadas* que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003. Al final de 2003, el Comité del Sector Público (PSC) predecesor del IPSASB, [2]puso en marcha un proyecto de mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

---

1 Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se emitieron por el predecesor del IASB –el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Las Normas emitidas por el IASB se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB ha definido las NIIF integrando las NIIF, las NIC y las Interpretaciones de las Normas. En algunos casos, el IASB ha modificado, en lugar de reemplazado, las NIC, en aquellos casos en que el número de las antiguas NIC se mantienen.

2 El PSC se convirtió en el IPSASB cuando el Consejo de la IFAC cambió el mandato del PSC para pasar a ser un consejo emisor de normas independiente en noviembre de 2004.

BC5. El IPSASB revisó la NIC 28 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. (Los Fundamentos de las Conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB en http://www.iasb.org). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la falta de aplicación.

BC6. La NIC 28 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de la emisión de las NIIF después de diciembre de 2003. La NICSP 7 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Revisión de la NICSP 7 como resultado del documento del IASB Mejoras a las NIIF emitido en 2008.

BC7. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 28 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de la modificación.

Comparación con la NIC 28

La NICSP 7, *Inversiones en Asociadas* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 28 *Inversiones en Asociadas* e incluye una modificación efectuada a la NIC 28 como parte de las *Mejoras a las NIIF* emitidas en mayo de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 7 y la NIC 28 son las siguientes:

- La NICSP 7 incluye un comentario adicional al de la NIC 28 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 7 se aplica a todas las inversiones en asociadas en que el inversor posea una participación en su propiedad, bajo la forma de una participación en el capital u otra estructura patrimonial formal. La NIC 28 no contiene requisitos similares a los de participación en la propiedad. Sin embargo, es improbable que el tratamiento contable de la participación pueda aplicarse a menos que la asociada tenga una estructura patrimonial formal u otra medición fiable de la estructura patrimonial.
- La NICSP 7 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 28. Los ejemplos más significativos son los términos “estado de rendimiento financiero” y “activos netos/patrimonio” en la NICSP 7. Los términos equivalentes en la NIC 28 son “estado de resultados” y “patrimonio”.
- La NICSP 7 no utiliza el término “ingreso”, que tiene en la NIC 28 un significado más amplio que el término “ingreso (de actividades ordinarias)”.

NICSP 8-PARTICIPACIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 31 (revisada en 2003), *Participaciones en Negocios Conjuntos*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 31, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 8-PARTICIPACIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 8, *Participaciones en Negocios Conjuntos*, fue emitida en mayo de 2000.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 8 revisada.

Desde entonces, la NICSP 8 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en enero de 2010)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 8

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
1	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 Mejoras a las NICSP enero de 2010
2	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
47	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
48	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
58	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
69A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010

Diciembre de 2006

NICSP 8-PARTICIPACIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS

ÍNDICE

	Párrafo
Alcance	1–5
Definiciones	6–16
Acuerdo vinculante	7–10
Formas de negocios conjuntos	11–12
Control conjunto	13
Estados financieros separados	14–16
Operaciones controladas conjuntamente	17–21
Activos controlados conjuntamente	22–28
Entidades controladas conjuntamente	29–53
Estados financieros del participante	35–51
Consolidación proporcional	35–42
Método de la participación	43–46
Excepciones a la consolidación proporcional y al método de la participación	47–51
Estados financieros separados de un participante en un negocio conjunto	52–53
Transacciones entre un participante y un negocio conjunto	54–56
Información financiera sobre negocios conjuntos en los estados financieros de un inversionista	57–58
Administradores de negocios conjuntos	59–60
Información a revelar	61–64
Disposiciones transitorias	65–68
Fecha de vigencia	69–70
Derogación de la NICSP 8 (2001)	71
Apéndice: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Comparación con la NIC 31	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 8, *Participaciones en Negocios Conjuntos*, está contenida en los párrafos 1 a 71. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 8 debe ser entendida en el contexto de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Alcance

1. **La entidad que prepare y presente estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará la presente Norma en la contabilización de las participaciones en negocios conjuntos, así como en la presentación de la información financiera sobre los activos, pasivos, gastos e ingresos de los negocios conjuntos en los estados financieros de los participantes e inversionistas, independientemente de la estructura o forma jurídica bajo la cual tienen lugar las actividades del negocio conjunto. No obstante, no será de aplicación en las participaciones en entidades controladas de forma conjunta mantenidas por:**

   (a) entidades de capital de riesgo; o

   (b) instituciones de inversión colectiva, como fondos de inversión u otras entidades similares, entre las que se incluyen los fondos de seguro ligados a inversiones

   que son medidas a valor razonable, con los cambios en dicho valor reconocidos en resultados (ahorro o desahorro) en el periodo del cambio de acuerdo con la NICSP 29, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición. Un partícipe que mantenga una participación de esa naturaleza revelará la información requerida en los párrafos 62 y 63.

2. Guía sobre el reconocimiento y medición de las participaciones identificadas en el párrafo 1 que son medidos a valor razonable, con los cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) en el periodo del cambio puede encontrarse en la NICSP 29.

3. Un participante, con una participación en una entidad controlada conjuntamente, quedará exento de aplicar los párrafos 35 (consolidación proporcional) y 43 (método de la participación), siempre que cumpla las siguientes condiciones:

   (a) **existe evidencia de que la participación se adquiere y mantiene exclusivamente para su disposición dentro de los doce meses desde su adquisición y que la gerencia esta buscando activamente un comprador;**

   (b) **sea aplicable la excepción del párrafo 16 de la NICSP 6, Estados Financieros Consolidados y Separados, que permite a una controladora, que también tenga participaciones en una entidad controlada conjuntamente, no elaborar estados financieros consolidados; o**

(c) **sean aplicables todas las condiciones siguientes:**

(i) **el participante es:**

· **una entidad totalmente controlada y es improbable que existan (si los hay) usuarios de los estados financieros preparados para la aplicación de la consolidación proporcional o por el método de la participación o que sus necesidades de información pueden ser satisfechas con los estados consolidados de la entidad controladora; o**

· **una entidad parcialmente participada por otra entidad y que sus propietarios, incluyendo aquellos que no tienen otra forma de ejercer el derecho al voto, han sido informados sobre que la entidad controladora no aplica la consolidación proporcional o el método de la participación y no se oponen a ello.**

(ii) **los instrumentos de pasivo o de patrimonio del participante no se negocian en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo mercados locales o regionales);**

(iii) **el participante no registra, ni está en proceso de registrar sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; y**

(iv) **la controladora última, o alguna de las controladoras intermedias de la entidad, elaboran estados financieros consolidados que están disponibles para el público y cumplen con las NICSP.**

4. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

5. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitido por el IPSASB explica que a las Empresas Públicas (EP) se les aplican las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

Definiciones

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

<u>Método de la participación</u> <u>(Equity method)</u> es un método de contabilización según el cual una participación en una entidad controlada conjuntamente se registra inicialmente al costo, y se ajusta

posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, la porción de activos netos/patrimonio de la entidad controlada conjuntamente. El resultado (ahorro o desahorro) del participante incluye la porción que le corresponda en el resultado (ahorro o desahorro) de la entidad controlada conjuntamente.

Control conjunto (Joint control) es el acuerdo de compartir el control sobre una actividad, mediante un acuerdo vinculante.

Negocio conjunto (Joint venture) es un acuerdo vinculante en virtud del cual dos o más partes se comprometen a emprenden una actividad que se somete a control conjunto.

Consolidación proporcional (Proportionate consolidation) es un método de contabilización según el cual la porción de un participante en un negocio conjunto en los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad controlada conjuntamente, se combinan línea por línea con las partidas similares en sus propios estados financieros, o son informados en líneas de partida separadas dentro de tales estados financieros.

Influencia significativa (Significant influence) (a los efectos de esta Norma) es la capacidad de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de una actividad, sin llegar a tener el control o control conjunto sobre dichas decisiones y operaciones.

Participante (Venturer) es una de las partes implicadas en un negocio conjunto que participa en el control conjunto de la misma.

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

Acuerdo vinculante

7. La existencia de un acuerdo vinculante distingue a las inversiones que implican control conjunto de las inversiones en asociadas, en las cuales el inversor tiene influencia significativa (véase la NICSP 7, *Inversiones en Asociadas*). Para los fines de la presente Norma, un acuerdo incluye todos los acuerdos vinculantes entre los participantes. Es decir, en esencia, el acuerdo confiere derechos y obligaciones a los partícipes, como si se tratara de un contrato. Por ejemplo, dos organismos gubernamentales pueden celebrar un acuerdo formal para emprender un negocio conjunto, pero el acuerdo puede no constituir un contrato con validez legal puesto que, en dicha jurisdicción, los organismos individuales pueden no ser entidades jurídicamente independientes que tengan capacidad para contratar. No son negocios conjuntos, a los efectos de esta Norma, las actividades que no cuenten con un acuerdo vinculante donde se establezca ese control conjunto.

8. El acuerdo vinculante puede manifestarse de diferentes maneras, por ejemplo, mediante un contrato entre los participantes o mediante las actas de las reuniones mantenidas entre ellos. En algunos casos, al acuerdo vinculante se le incorpora la norma que regula su actividad, estatutos u otros reglamentos del negocio conjunto. Cualquiera que sea la forma, el acuerdo vinculante se realiza usualmente por escrito, y trata cuestiones tales como las siguientes:

   - la actividad, su duración y las obligaciones de información financiera del negocio conjunto;
   - el nombramiento del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente del negocio conjunto, así como los derechos de voto de los participantes;
   - las aportaciones al capital hechas por los participantes; y
   - reparto entre los participantes de la producción, ingresos, gastos, resultados (ahorro o desahorro) o flujos de efectivo del negocio conjunto.

9. El acuerdo vinculante establece un control común sobre el negocio conjunto. Tal requisito asegura que ningún participante, por sí solo, está en posición de controlar la actividad desarrollada. En el acuerdo se identifican (a) las decisiones sobre asuntos esenciales para los objetivos del negocio conjunto, que requieren el consentimiento de todos los participantes, así como (b) aquellas otras decisiones en las que puede requerir el consentimiento de una determinada mayoría de los mismos.

10. En el acuerdo vinculante puede identificarse a uno de los participantes como gerente o administrador del negocio conjunto. El administrador no controla el negocio conjunto, sino que actúa dentro de las políticas financieras y de operación que han sido acordadas por los participantes según lo previsto en el acuerdo y delegado al administrador. Si el administrador tuviera la capacidad de dirigir las políticas financieras y operativas de la actividad, entonces controlará el negocio y éste sería una entidad controlada por el administrador, y no un negocio conjunto.

Formas de negocios conjuntos

11. Muchas entidades del sector público establecen negocios conjuntos para emprender una variedad de actividades. La naturaleza de estas actividades abarca desde una empresa comercial hasta el suministro de servicios a la comunidad de forma gratuita. Los términos de un negocio conjunto se establecen en un contrato u otro acuerdo vinculante y, por lo general, especifican la contribución inicial de cada participante y la parte de los ingresos u otros beneficios (si los hubiera) y gastos que corresponde a cada participante.

12. Los negocios conjuntos pueden tener diferentes formas y estructuras. En esta Norma se identifican tres grandes tipos—operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta y entidades controladas de forma conjunta—, todos ellos cumplen la definición y se describen habitualmente como negocios conjuntos. Las siguientes son características comunes a todos los negocios conjuntos:

    (a) tienen dos o más participantes ligados por un acuerdo vinculante; y

    (b) el acuerdo vinculante establece la existencia de control conjunto.

Control conjunto

13. El control conjunto puede no darse en el caso de que una participada conjuntamente (a) se encuentre en un proceso de quiebra o de reorganización legal, (b) esté sujeta a acuerdos gubernamentales de reestructuración administrativa, o (c) opera bajo importantes restricciones a largo plazo que condicionan su capacidad para trasferir fondos al participante. Si se conserva el control conjunto, los anteriores sucesos no son, en sí mismos, suficientes para justificar la falta de aplicación de esta Norma al contabilizar los negocios conjuntos.

Estados financieros separados

14. Los estados financieros en los que se aplique la consolidación proporcional o el método de la participación no son los estados financieros separados ni son los estados financieros de una entidad que no cuente con subsidiarias, asociadas o participaciones en negocios controlados conjuntamente.

15. Los estados financieros separados son (a) aquellos presentados además de los estados financieros consolidados, (b) estados financieros en los que las inversiones se contabilizan utilizando el método de la participación y (c) estados financieros en los que las participaciones de los partícipes en negocios conjuntos se consolidan proporcionalmente. No será necesario que los estados financieros separados se anexen o acompañen a los estados financieros consolidados.

16. Las entidades que están eximidas de la consolidación de acuerdo con el párrafo 16 de la NICSP 6, de aplicar el método de la participación según el párrafo 19(c) de la NICSP 7 o de aplicar la consolidación proporcional según el párrafo 3 de esta Norma, pueden presentar los estados financieros separados como sus únicos estados financieros.

Operaciones controladas conjuntamente

17. Algunas veces, la operación de un negocio conjunto implica tan solo el uso de activos y otros recursos de los participantes en el mismo, y no la constitución de una sociedad por acciones, asociación con fines empresariales u otra entidad, o el establecimiento de una estructura financiera independiente de los

participantes. Así, cada participante utilizará sus elementos de propiedades, planta y equipo y gestionará sus propios inventarios. También incurrirá, cada uno de ellos, en sus propios gastos y pasivos, obteniendo asimismo su propia financiación, que pasará a formar parte de sus propias obligaciones. Las actividades del negocio conjunto podrán llevarse a cabo por los empleados del participante, al tiempo que realizan actividades similares para éste. Normalmente, el acuerdo de negocio conjunto contendrá las normas precisas para el reparto entre los participantes de los ingresos por la venta o suministro del producto o servicio conjunto, y de cualesquiera gastos incurridos en común.

18. Un ejemplo de operación controlada conjuntamente se da cuando dos o más participantes combinan sus operaciones, recursos y experiencia con la finalidad de fabricar, comercializar y distribuir conjuntamente un producto específico, por ejemplo una aeronave. Cada participante llevará a cabo una fase distinta del proceso de fabricación. Cada participante soportará sus propios costos y obtendrá una parte de los ingresos por la venta del avión, porción que será determinada por los términos del acuerdo vinculante. Otro ejemplo se produce cuando dos entidades combinan sus operaciones, recursos y experiencia con la finalidad de prestar un servicio conjuntamente, por ejemplo, el cuidado de ancianos donde, de conformidad con un acuerdo, un gobierno local ofrece la asistencia a domicilio y un hospital local ofrece asistencia médica. Cada participante se hace cargo de sus propios costos y toma una porción de los ingresos, tales como cargo por servicios suministrados y las subvenciones gubernativas, determinándose dicho porcentaje conforme al acuerdo vinculante.

19. **Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas de forma conjunta, el participante reconocerá en sus estados financieros:**

    (a) **los activos que están bajo su control y los pasivos en los que ha incurrido; y**

    (b) **los gastos en que ha incurrido y su parte en los ingresos obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el negocio conjunto.**

20. Puesto que los activos, pasivos, ingresos (si los hubiera) y gastos están ya reconocidos en los estados financieros del participante, no serán necesarios ajustes ni otros procedimientos de consolidación con respecto a esas partidas al elaborar los estados financieros consolidados del participante.

21. Podría no ser necesario, para el negocio conjunto, llevar registros contables por separado ni elaborar estados financieros. No obstante, los participantes podrían decidir elaborar informes contables para la gerencia, de manera que se pueda evaluar el rendimiento del negocio conjunto.

Activos controlados conjuntamente

22. Algunos negocios conjuntos implican el control conjunto, y a menudo también la propiedad conjunta, de los participantes sobre uno o más activos aportados o adquiridos para cumplir con los objetivos del negocio conjunto. Estos activos se utilizan para que los participantes obtengan beneficios. Cada participante podrá obtener una parte de la producción de los activos, y asumirá la proporción acordada de los gastos incurridos.

23. Este tipo de negocios conjunto no implica la constitución de una sociedad por acciones, ni de una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de la que tienen los participantes. Cada participante tendrá control sobre la parte de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio a través de su participación en el activo controlado conjuntamente.

24. Algunas actividades del sector público requieren hacer uso de activos controlados conjuntamente. Por ejemplo, un gobierno local puede realizar un acuerdo con una corporación privada para construir una carretera de peaje. La carretera ofrece a los ciudadanos un acceso mejorado entre la propiedad industrial del gobierno local y sus instalaciones portuarias. La carretera también proporciona a la corporación del sector privado un acceso directo entre su planta de producción y el puerto. El acuerdo entre la autoridad local y la corporación del sector privado especifica la participación de cada parte en los ingresos y gastos asociados con el peaje de la carretera. Por lo tanto, cada entidad participante obtiene un provecho de los beneficios económicos o potencial de servicio del activo bajo control conjunto y asume la proporción acordada de los costos de operación de la carretera de peaje. De forma similar, numerosas actividades en los sectores industriales de extracción de gas y petróleo conllevan activos controlados conjuntamente. Por ejemplo, diversas compañías de producción de petróleo pueden controlar y operar conjuntamente un oleoducto. Cada participante utiliza el oleoducto para transportar su propia producción, y se compromete a soportar la proporción convenida de gastos de operación del mismo. Otro ejemplo de un activo controlado conjuntamente se produce cuando dos entidades controlan una propiedad de inversión, de forma que cada una de ellas obtiene una parte de los alquileres recibidos y soporta una parte de los gastos.

25. **Con respecto a su participación en activos controlados de forma conjunta, el participante reconocerá en sus estados financieros:**

    (a) **su porción de los activos controlados de forma conjunta, clasificados de acuerdo con su naturaleza;**

    (b) **cualquier pasivo en que haya incurrido;**

    (c) **su parte de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente con los otros participantes, en relación con el negocio conjunto;**

(d) **cualquier ingreso por venta o uso de su parte en la producción del negocio conjunto, junto con su parte de cualesquiera gastos incurridos por el negocio conjunto; y**

(e) **cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el negocio conjunto.**

26. Con respecto a su participación en activos controlados conjuntamente, cada participante incluirá en sus registros contables y reconocerá en sus estados financieros:

(a) su porción de los activos controlados conjuntamente, clasificados de acuerdo con la naturaleza de los mismos, y no como una inversión. Por ejemplo, la participación en una carretera bajo control conjunto se clasifica como propiedades, planta y equipo;

(b) cualquier pasivo en que haya incurrido, por ejemplo los generados al financiar su parte de los activos;

(c) parte de los pasivos incurridos conjuntamente con otros participantes, en relación con el negocio conjunto;

(d) cualquier ingreso por venta o uso de su parte en la producción del negocio conjunto, junto con su parte de cualesquiera gastos incurridos por el negocio conjunto; y

(e) cualquier gasto en que haya incurrido como consecuencia de su participación en el negocio conjunto, por ejemplo los relativos a la financiación de su participación en los activos o a la venta de su parte de la producción.

27. Puesto que los activos, pasivos, ingresos y gastos están ya reconocidos en los estados financieros del participante, no serán necesarios ajustes ni otros procedimientos de consolidación con respecto a esas partidas al elaborar los estados financieros consolidados del participante.

28. El tratamiento contable de los activos controlados de forma conjunta, reflejará la esencia y realidad económicas, y generalmente la forma legal del negocio conjunto. Los registros contables separados del negocio conjunto pueden quedar limitados a los gastos incurridos en común por los participantes, que serán finalmente distribuidos entre ellos de acuerdo con las proporciones convenidas. Podrían no elaborarse estados financieros del negocio conjunto, aunque los participantes pueden preparar informes para la gerencia con el objeto de evaluar el rendimiento del negocio conjunto.

Entidades controladas conjuntamente

29. Una entidad controlada de forma conjunta es un negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, en la que cada participante adquiere una

participación. La entidad operará de la misma manera que otras entidades, salvo que un acuerdo vinculante entre los participantes establezca la existencia de control conjunto sobre la actividad de la entidad.

30. Una entidad controlada conjuntamente controla los activos del negocio conjunto, incurre en pasivos y gastos y obtiene ingresos. Podrá celebrar contratos en su propio nombre y obtener financiación para el desarrollo de los objetivos de la actividad conjunta. Cada participante tendrá derecho a una porción de los resultados positivos (ahorro) de las entidades controladas conjuntamente, aunque en algunas de ellas también se comparta lo producido por el negocio conjunto.

31. Un ejemplo corriente de entidad controlada conjuntamente se produce cuando dos entidades combinan sus actividades en una particular línea de prestación de servicios, transfiriendo los activos y pasivos pertinentes a la entidad controlada conjuntamente. Otro ejemplo se da cuando una entidad comience sus operaciones en un país extranjero en colaboración con el gobierno u organismo público de ese país, estableciendo una entidad separada que esté bajo control común de la entidad y del gobierno o agencia en el país extranjero.

32. Muchas entidades controladas de forma conjunta son similares, en esencia, a los negocios conjuntos que se han denominado operaciones o activos controlados de forma conjunta. Por ejemplo, los participantes pueden transferir un activo controlado conjuntamente, tal como una carretera, a la entidad controlada conjuntamente por razones fiscales o de otro tipo. De la misma manera, los participantes pueden aportar, a la entidad controlada conjuntamente, activos que vayan a operar en común. Algunas actividades controladas conjuntamente implican también el establecimiento de una entidad controlada conjuntamente para desarrollar aspectos concretos de la actividad, como por ejemplo el diseño, la promoción, la distribución o el servicio post-venta del producto.

33. La entidad controlada conjuntamente llevará sus propios registros contables, preparando y presentando estados financieros al igual que otras empresas, de conformidad con las NICSP u otras normas contables si procede.

34. Normalmente, cada participante aportará dinero u otros recursos a la entidad controlada conjuntamente. Estas contribuciones se inscribirán en los registros contables del participante, que las reconocerá en sus estados financieros como una inversión en la entidad controlada conjuntamente.

Estados financieros del participante

Consolidación proporcional

35. **Un participante reconocerá su participación en una entidad controlada conjuntamente utilizando la consolidación proporcional o el método**

alternativo descrito en el párrafo 43. Si utiliza la consolidación proporcional, empleará uno de los dos formatos de presentación identificados a continuación.

36. Un participante reconocerá su participación en una entidad controlada conjuntamente, utilizando uno de los dos formatos de presentación aplicables a la consolidación proporcional, con independencia de que posea también inversiones en subsidiarias o de que describa sus estados financieros como estados financieros consolidados.

37. Al reconocer su participación en una entidad controlada de forma conjunta, es esencial que el participante refleje la esencia y realidad económicas del acuerdo contractual, más que la simple estructura o forma particular del negocio conjunto. En el caso de una entidad controlada conjuntamente, el participante tiene control sobre su parte de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio, a través de su participación en los activos y pasivos del negocio conjunto. La esencia y realidad económicas quedarán reflejados, en los estados financieros consolidados del participante, cuando éste reconozca su participación en los activos, pasivos, gastos e ingresos, de la entidad controlada conjuntamente, utilizando uno de los dos formatos de presentación de información del método de consolidación proporcional, que se describen en el párrafo 39.

38. La aplicación de la consolidación proporcional significa que el estado de situación financiera del participante incluirá su parte de los activos controlados conjuntamente, así como su parte de los pasivos de los que es conjuntamente responsable. El estado de rendimiento financiero del participante incluirá su parte de los ingresos y gastos de la entidad controlada conjuntamente. Muchos de los procedimientos adecuados para la aplicación de la consolidación proporcional, son similares a los procedimientos de consolidación de las inversiones en entidades controladas, según se han establecido en la NICSP 6.

39. Para llevar a cabo la consolidación proporcional pueden utilizarse diferentes formatos de presentación. El participante podrá combinar su parte de cada uno de los activos, pasivos, ingresos y gastos línea por línea con las partidas similares de sus estados financieros. Por ejemplo, puede combinar su parte de los inventarios en la entidad controlada conjuntamente con sus propios inventarios, y su parte de las propiedades, planta y equipo en la entidad controlada de forma conjunta con la partida homónima de sus propios activos. Alternativamente, el participante podrá incluir en partidas separadas dentro de sus estados financieros, su parte de los activos, pasivos, ingresos y gastos en la entidad controlada conjuntamente. Por ejemplo, podría presentar su parte de los activos corrientes en la entidad controlada conjuntamente por separado, como parte de sus activos corrientes; y podría presentar su parte de las propiedades, planta y equipo en la entidad controlada conjuntamente por separado, dentro de sus propiedades, planta y equipo. Ambos formatos de

presentación de la información mostrarán idénticos importes, tanto del resultado (ahorro o desahorro) como de las clasificaciones correspondientes a los activos, pasivos, ingresos y gastos; razón por la que ambos son aceptables para los propósitos de esta Norma.

40. Cualquiera que sea el formato utilizado para efectuar la consolidación proporcional, no es apropiado compensar activos o pasivos mediante la deducción de otros pasivos o activos, ni compensar gastos o ingresos mediante la deducción de otros ingresos o gastos, a menos que exista una capacidad legal para hacerlo, y siempre que la compensación se corresponda con la expectativa de liquidación del activo o de cancelación del pasivo en cuestión.

41. **El participante dejará de aplicar la consolidación proporcional desde la fecha en que cese su participación en el control conjunto sobre la entidad controlada conjuntamente.**

42. El participante dejará de aplicar la consolidación proporcional desde la fecha en que cese de compartir el control en la entidad controlada conjuntamente. Esto puede suceder, por ejemplo, cuando el participante disponga de su participación, o cuando surjan restricciones externas sobre la entidad controlada conjuntamente que le impidan ejercer este control.

Método de la participación

43. **Como alternativa a la consolidación proporcional descrita en el párrafo 35, un participante reconocerá su participación en una entidad controlada de forma conjunta aplicando el método de la participación.**

44. El participante reconocerá su participación en la entidad controlada conjuntamente aplicando el método de la participación, con independencia de que posea también inversiones en entidades controladas o de que describa sus estados financieros como estados financieros consolidados.

45. Algunos participantes reconocen su participación en entidades controladas conjuntamente utilizando el método de la participación, tal y como se describe en la NICSP 7. El uso del método de la participación es defendido por aquéllos que sostienen que es inadecuado combinar partidas propias con otras de entidades controladas conjuntamente, así como por aquéllos que creen que los participantes tienen influencia significativa, en lugar de control conjunto, en la entidad controlada conjuntamente. Esta Norma no recomienda el uso del método de la participación, porque considera que la consolidación proporcional refleja mejor la esencia y realidad económicas de la participación en la entidad bajo control común, es decir, el control sobre su parte de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio. No obstante, esta Norma permite utilizar el método de la participación como un método alternativo al reconocer participaciones en entidades controladas conjuntamente.

46. **El participante dejará de aplicar el método de la participación desde la fecha en que cese su participación en el control conjunto o su influencia significativa sobre la entidad controlada de forma conjunta.**

Excepciones a la consolidación proporcional y al método de la participación

47. **Las participaciones en entidades controladas conjuntamente para las cuales existe evidencia de que las participaciones se adquieren y mantienen exclusivamente para su disposición dentro de los doce meses desde su adquisición y la gerencia esta activamente buscado un comprador; como se establece en el párrafo 3(a), deberán clasificarse y contabilizarse como instrumentos financieros mantenidos para negociar y contabilizarse de acuerdo con la NICSP 29.**

48. Puede encontrarse una guía sobre el reconocimiento y medición de instrumentos financieros que trata el párrafo 47 en la NICSP 29

49. Cuando, de acuerdo con los párrafos 3(a) y 47, una participación en una entidad controlada conjuntamente contabilizada previamente como un instrumento financiero mantenido para negociar, no se dispone en doce meses, debe contabilizarse utilizando la consolidación proporcional o el método de la participación desde la fecha de adquisición. (Puede encontrare una guía sobre el significado de la fecha de adquisición en la norma internacional o nacional de contabilidad pertinente que trate sobre combinaciones de negocios.) Se reexpresarán los estados financieros de los periodos desde la adquisición

50. Excepcionalmente, un participante puede haber encontrado un comprador para una participación descrita en los párrafos 3(a) y 47, pero puede no tener completada la venta dentro de los doce meses desde la adquisición porque necesite la aprobación de organismos reguladores u otros. No se requiere que el participante aplique la consolidación proporcional o el método de la participación a una participación en una entidad controlada conjuntamente si la venta está en curso en la fecha de presentación y no existen razones para creer que no se completará en breve tras la fecha de presentación.

51. **Desde la fecha en que la entidad controlada conjuntamente se convierte en una entidad controlada de un participante, éste contabilizará su participación de conformidad con la NICSP 6. Desde la fecha en que la entidad controlada conjuntamente se convierte en una entidad controlada de un participante, éste contabilizará su participación de conformidad con la NICSP 7.**

Estados financieros separados de un participante en un negocio conjunto

52. **En los estados financieros separados del participante, la participación en una entidad controlada de forma conjunta se contabilizará de acuerdo con los párrafos 58 a 64 de la NICSP 6.**

53. Esta Norma no establece qué entidades deben preparar estados financieros separados disponibles para uso público.

Transacciones entre un Participante y un Negocio Conjunto

54. **Cuando un participante aporte o venda activos al negocio conjunto, el reconocimiento de cualquier porción de las ganancias o pérdidas procedentes de la transacción, reflejará la esencia económica de ésta. Mientras el negocio conjunto retiene los activos, y suponiendo que el participante haya transferido los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, éste reconocerá solo la parte de pérdida o ganancia atribuible a la parte de los demás participantes. El participante reconocerá el importe total de cualquier pérdida, cuando la aportación o venta ponga de manifiesto una reducción en el valor realizable neto de activos corrientes, o una pérdida por deterioro.**

55. **Cuando un participante en un negocio conjunto compre activos procedentes del mismo, no reconocerá su parte de las ganancias del negocio conjunto hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente. Un participante reconocerá su parte en las pérdidas que resulten de la transacción de forma similar a los beneficios, excepto que tales pérdidas se reconozcan inmediatamente porque representan una disminución en el valor realizable neto de los activos corrientes o de una pérdida por deterioro del valor de tales bienes.**

56. Para evaluar si una determinada transacción, entre el participante y el negocio conjunto, suministra evidencia de deterioro de un activo, el participante procederá a determinar el importe de servicio recuperable del activo, de conformidad con la NICSP 21, *Deterioro de Valor de Activos no Generadores de Efectivo* o la NICSP 26, *Deterioro de Valor de Activos Generadores de Efectivo*. Para determinar el valor en uso de un activo generador de efectivo, el participante estimará los flujos de efectivo futuros del activo, a partir de la suposición de que el mismo se utilizará de forma continuada, y a su disposición final por el negocio conjunto. Para determinar el valor en uso de un activo no generador de efectivo, el participante estimará el valor presente del potencial de servicio restante del activo utilizando los enfoques especificados en la NICSP 21.

Información financiera sobre negocios conjuntos en los estados financieros de un inversor

57. **Un inversor en un negocio conjunto, que no posea control conjunto, pero sí una influencia significativa, contabilizará su participación en el mismo, de conformidad con la NICSP 7.**

58. Puede encontrarse una guía sobre la contabilización de participaciones en negocios conjuntos donde un inversor no tiene control conjunto o influencia significativa, en la NICSP 29

Administradores de negocios conjuntos

59. **Los administradores o gerentes de un negocio conjunto contabilizarán cualquier retribución percibida, de acuerdo con la NICSP 9, Ingresos de de Transacciones con Contraprestación.**

60. Uno o varios de los participantes podrían actuar como administradores o gerentes del negocio conjunto. Normalmente, los administradores serán retribuidos por cumplir este cometido. Estas comisiones se contabilizarán como gastos para el negocio conjunto.

Información a revelar

61. **Un participante revelará:**

    (a) **el importe acumulado de cada uno de los siguientes pasivos contingentes, a menos que la probabilidad de pérdida sea remota, por separado del resto de los pasivos contingentes:**

        (i) **cualquier pasivo contingente en que haya incurrido el participante, en relación con sus participaciones en negocios conjuntos, así como su parte proporcional en cada uno de los pasivos contingentes incurridos conjuntamente con los demás participantes;**

        (ii) **su parte en los pasivos contingentes de los negocios conjuntos por los que esté obligado de forma contingente; y**

        (iii) **aquellos pasivos contingentes derivados del hecho de que el participante tiene responsabilidad contingente por los pasivos de los otros participantes en el negocio conjunto; y**

    (b) **una breve descripción de los siguientes activos contingentes y, de ser posible, una estimación de su efecto financiero cuando sea probable un flujo de entrada de beneficios económicos o de un potencial de servicio:**

        (i) **los activos contingentes de la entidad participante, que surgen en relación con su participación en los negocios conjuntos y su participación en cada uno de los activos contingentes surgidos en conjunto con los demás participantes; y**

        (ii) **su parte en los activos contingentes de los propios negocios conjuntos.**

62. **El participante revelará, por separado de los demás compromisos, el importe total relativo a los siguientes compromisos relacionados con sus participaciones en negocios conjuntos:**

(a) **cualquier compromiso de inversión de capital, que haya asumido en relación con su participación en negocios conjuntos, así como su parte de los compromisos de inversión de capital asumidos conjuntamente con otros participantes; y**

(b) **su participación en los compromisos de inversión de capital asumidos por los propios negocios conjuntos.**

63. **El participante revelará, mediante una lista con las descripciones correspondientes, sus participaciones significativas en negocios conjuntos, así como su proporción en la propiedad de las entidades controladas conjuntamente. Un participante que informe sobre sus participaciones en entidades controladas conjuntamente, usando el formato de consolidación proporcional línea por línea o el método de la participación, revelará los importes totales de cada activo corriente y no corriente, pasivos corrientes y no corrientes, e ingresos y gastos relacionados con sus participaciones en negocios conjuntos.**

64. **Un participante revelará el método utilizado para reconocer contablemente su participación en las entidades controladas conjuntamente.**

Disposiciones transitorias

65. **Cuando se adopte el tratamiento de consolidación proporcional establecido en la presente Norma, no se requerirá que los participantes eliminen los saldos y transacciones entre ellos mismos, con sus entidades controladas y con las entidades que controlan conjuntamente, para los periodos de presentación que comiencen en una fecha dentro de los tres años posteriores a la fecha de primera adopción de contabilidad con base en acumulación (o devengo) según las NICSP.**

66. Las entidades controladoras que adopten contabilidad de acumulación (o devengo) por primera vez de acuerdo con las NICSP pueden tener muchas entidades controladas y controladas conjuntamente con un número de transacciones entre ellas. Como consecuencia, al principio puede resultar difícil identificar todas las transacciones y saldos que sean necesarios eliminar a efectos de preparación de los estados financieros. Por esta razón, el párrafo 65 relaja temporalmente la exigencia de eliminar la totalidad de los saldos y transacciones entre entidades pertenecientes a la misma entidad económica.

67. **Cuando las entidades apliquen la disposición transitoria señalada en el párrafo 65, revelarán el hecho de que no todos los saldos y transacciones han sido eliminados.**

68. Las disposiciones transitorias de la NICSP 8 (2000) proporcionan a las entidades un periodo de tres años para la eliminación completa de saldos y transacciones entre entidades dentro de la entidad económica a la fecha de su

primera aplicación. Las entidades que hayan aplicado anteriormente la NICSP 8 (2000) pueden continuar aprovechándose de este periodo transitorio de tres años desde la fecha de la primera aplicación de la NICSP 8 (2000).

Fecha de vigencia

69. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2008, se revelará este hecho.**

69A. **El párrafo 1 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Si una entidad aplica la modificación en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar ese hecho y aplicará para ese periodo anterior el párrafo 3 de la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*, el párrafo 1 de la NICSP 7, y el párrafo 3 de la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. Se aconseja que una entidad aplique las modificaciones de forma prospectiva.**

70. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen con posterioridad a la fecha de adopción.

Derogación de la NICSP 8 (2000)

71. Esta Norma deroga la NICSP 8, *Información Financiera de Participaciones en Negocios Conjuntos*, emitida en 2000.

Apéndice

Modificaciones a otras NICSP

En las NICSP aplicables a 1 de enero de 2008, las referencias a la versión actual de la NICSP 8, *Información Financiera de Participaciones en Negocios Conjuntos*, se modifican por la NICSP 8, *Participaciones en Negocios Conjuntos*.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 8, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 8 como resultado del Proyecto general de mejoras del IASB del año 2003

Antecedentes

FC1. El Programa de Convergencia con las NIIF es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP con las NIIF emitidas por el IASB, en la aplicación de la base contable de acumulación (o devengo), cuando sea adecuado para las entidades del sector público.

FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para apartarse. La falta de aplicación de su equivalente NIIF ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sea apropiada para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en *Comparación con las NIIF* incluida en cada NICSP.

FC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de norma de propuesta de modificación de 13 de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)[1] como parte de su Proyecto general de mejoras. Los objetivos del proyecto de Mejora General del IASB eran "reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras". Las NIC finales se emitieron en diciembre de 2003.

FC4. La NICSP 8, emitida en Mayo de 2000 se basó en la NIC 31 (revisada en 1994), *Información Financiera de Participaciones en Negocios Conjuntos*, que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003. Al final de 2003 el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC),[2] puso en marcha un Proyecto de Mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera

1 Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se emitieron por el predecesor del IASB –el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Las Normas emitidas por el IASB se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB ha definido las NIIF integrando las NIIF, las NIC y las Interpretaciones de las Normas. En algunos casos, el IASB ha modificado, en lugar de reemplazado, las NIC, en aquellos casos en que las antiguas NIC se mantienen.

2 El PSC se convirtió en el IPSASB cuando el Consejo de la IFAC cambió el mandato del PSC para pasar a ser un consejo emisor de normas independiente en noviembre de 2004.

apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

FC5. El IPSASB revisó la NIC 31 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. (Los Fundamentos de las Conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB en http://www.iasb.org). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la falta de aplicación.

FC6. La NIC 31 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de la emisión de las NIIF después de diciembre de 2003. La NICSP 7 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Revisión de la NICSP 8 como resultado del documento del IASB Mejoras a las NIIF emitido en 2008.

FC7. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 31 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de la modificación.

Comparación con la NIC 31

La NICSP 8, *Participaciones en Negocios Conjuntos*, se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 31, *Participaciones en Negocios Conjuntos* e incluye una modificación efectuada a la NIC 31 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 3, *Combinaciones de Negocios*, y la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, a las entidades del sector público Por ello, la NICSP 8 no refleja las modificaciones realizadas en la NIC 31 con posterioridad a la emisión de la NIIF 3 y la NIIF 5. Las principales diferencias entre la NICSP 8 y la NIC 31 son las siguientes:

- La NICSP 8 incluye un comentario adicional al de la NIC 31 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 8 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 31. Los ejemplos más significativos son los términos “estado de rendimiento financiero” y “activos netos/patrimonio” en la NICSP 8. Los términos equivalentes en la NIC 31 son “estado de resultados” y “patrimonio”.
- La NICSP 8 no utiliza el término “ingreso”, que tiene en la NIC 31 un significado más amplio que el término “ingreso (de actividades ordinarias)” utilizado en la NICSP 16.
- La NICSP 8 utiliza diferente definición de “negocio conjunto” que la NIC 31. El término “acuerdo contractual” ha sido reemplazado por “acuerdo vinculante”.
- La NICSP 8 incluye una disposición transitoria que permite a las entidades, que adopten el tratamiento de la consolidación proporcional, no eliminar todos los balances y transacciones entre participantes, sus entidades controladas y entidades que controlan conjuntamente para los periodos que empiecen dentro de los tres años siguientes a la adopción por primera vez de la contabilidad sobre la base contable de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP. La NIC 31 no contiene disposiciones transitorias.

NICSP 9-INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18 (revisada en 1993) *Ingresos de Actividades Ordinarias* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 18, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

IFRS," "IAS" "IASB," "IFRS Foundation", "International Accounting Standards" e "International Financial Reporting Standards" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben utilizarse sin el consentimiento de la Fundación IFRS.

NICSP 9-INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, fue emitida en julio de 2001

Desde entonces, la NICSP 9 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 27, *Agricultura* (emitida en diciembre de 2009)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 9

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
1	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
9	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
10	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009 NICSP 29 enero de 2010 Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
12	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
33	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
34	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
36	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
39	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
GI1	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
GI12	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
Encabezamiento sobre GI29	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
GI32	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
GI33	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
GI34	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010

Julio de 2001

NICSP 9-INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1–10
Definiciones	11–13
Ingresos	12–13
Medición de los ingresos	14–17
Identificación de la transacción	18
Prestación de servicios	19–27
Venta de bienes	28–32
Intereses, regalías y dividendos	33–38
Información a revelar	39–40
Fecha de vigencia	41–42
Guía de Implementación	
Comparación con la NIC 18	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, está contenida en el objetivo en los párrafos 1 a 42. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 9 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

El *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* del IASB define ingreso como "incremento en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos de los activos netos/patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los participantes en el patrimonio". La definición de ingresos del IASB comprende tanto los ingresos como las ganancias. Esta norma utiliza el término "ingreso" ("revenue"), el cual comprende tanto ingresos como ganancias, en lugar del término ingreso ("income"). Ciertas partidas específicas que son reconocidas como ingresos se tratan en otras Normas y son excluidas del alcance de ésta. Por ejemplo, las ganancias que resulten de la venta de propiedades, planta y equipo se tratan específicamente en normas sobre propiedad, planta o equipos y no en ésta.

El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos surgidos de las transacciones y eventos con contraprestación.

La principal preocupación en la contabilización de ingresos es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso es reconocido cuando es probable que (a) los beneficios económicos o potencial de servicio fluyan a la entidad y (b) estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos sean reconocidos. También suministra una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios.

Alcance

1. **Una entidad que prepare y presente estados financieros bajo la base contable de acumulación (o devengo) debe aplicar esta norma en la contabilización ingresos procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:**

   (a) **la prestación de servicios;**

   (b) **venta de bienes; y**

   (c) **el uso, por parte de terceros de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares.**

2. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

3. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitidas por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

4. Esta Norma no trata de los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación.

5. Las entidades del sector público pueden obtener ingresos tanto de transacciones con contraprestación como de transacciones sin contraprestación. Una transacción con contraprestación es aquella en la que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y da directamente un valor aproximadamente igual (mayoritariamente en forma de productos, servicios o uso de activos) a la otra parte del intercambio. Ejemplos de transacciones con contraprestación comprenden:

   (a) la compra o venta de bienes o servicios; o

   (b) el alquiler de propiedades, planta y equipo, a tasas de mercado.

6. Para distinguir los ingresos con contraprestación de los que no lo son, debe tenerse en cuenta la esencia más que la forma de la transacción. Ejemplos de transacciones sin contraprestación son los ingresos que provienen del uso de los poderes soberanos (por ejemplo, impuestos directos o indirectos, sanciones, y multas), subvenciones y donaciones.

7. La prestación de servicios implica, normalmente, la ejecución, por parte de la entidad, de un conjunto de tareas acordadas, con una duración determinada en el tiempo. Los servicios pueden prestarse en el transcurso de un único periodo o a lo largo de varios periodos contables. Ejemplos de servicios prestados por entidades del sector público por los cuales se reciben normalmente ingresos a cambio pueden incluir la provisión de vivienda, suministro agua corriente, gestión de peaje de carreteras, y la gestión de pagos de transferencia. Algunos acuerdos para la prestación de servicios se relacionan directamente con contratos de construcción, por ejemplo aquellos que realizan los arquitectos o la gerencia de los proyectos. Los ingresos derivados de tales contratos no son abordados en esta Norma, sino que se contabilizan de acuerdo con los requisitos que, para los contratos de construcción, se especifican en la NICSP 11 *Contratos de Construcción.*

8. El término “bienes” incluye (a) los producidos por la entidad para ser vendidos, tales como publicaciones, y (b) los bienes comprados para la reventa, como las mercaderías o los terrenos u otras propiedades que se tienen para revenderlas a terceros.

9. El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad, da lugar a ingresos que adoptan la forma de:

   (a) intereses — cargos por el uso de efectivo, de otros medios equivalentes al efectivo o por el mantenimiento de deudas para con la entidad;

(b) regalías — cargos por el uso de activos a largo plazo de la entidad, tales como patentes, marcas, derechos de autor o aplicaciones informáticas; y

(c) dividendos o distribuciones similares — distribuciones de resultados positivos (ahorro) a los poseedores de participaciones en la propiedad de las entidades, en proporción al porcentaje que supongan sobre el capital o sobre una clase particular del mismo.

10. Esta Norma no trata de los ingresos procedentes de:

(a) contratos de arrendamiento financiero (véase la NICSP 13 *Arrendamientos*);

(b) dividendos o distribuciones similares producto de inversiones llevadas por el método de la participación (véase la NICSP 7 *Inversiones en Asociadas*);

(c) ganancias por la venta de propiedades, planta y equipo (las cuales son tratadas en la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*);

(d) contratos de seguro realizados dentro del alcance de la correspondiente norma de contabilidad nacional o internacional que trata los contratos de seguro;

(e) cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros, o derivados de su disposición (en la NICSP 29 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* pueden encontrarse guías para el reconocimiento y medición de instrumentos financieros);

(f) cambios en el valor de otros activos corrientes;

(g) reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 27 *Agricultura*);

(g) reconocimiento inicial del producto agrícola (véase la NICSP 27), y

(h) extracción de minerales en yacimientos.

Definiciones

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

Las transacciones de intercambio (Exchange transactions) son transacciones en las cuales una entidad recibe activos o servicios, o cancela pasivos, y entrega a cambio un valor aproximadamente igual (principalmente en efectivo, bienes, servicios o uso de los activos) directamente a otra entidad.

Valor razonable (Fair value) es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Transacciones sin contraprestación (Non-exchange transactions) son transacciones que no son de intercambio. En una transacción sin contraprestación, una entidad, o bien recibe valor de otra entidad sin entregar directamente un valor aproximadamente igual a cambio, o bien entrega valor a otra entidad sin recibir directamente un valor aproximadamente igual a cambio.

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

Ingresos

12. Los ingresos comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos o potencial de servicios recibidos y por recibir, por parte de la entidad por su cuenta propia. Las cantidades recibidas como agente del gobierno u otra organización gubernamental o por cuenta de terceros; por ejemplo la recaudación de los pagos de teléfono y electricidad por la oficina de correos o por cuenta de entidades que realicen estos servicios, no son beneficios económicos o potencial de servicio que fluyen a la entidad y no resultan en un incremento del activo o una disminución del pasivo. Por tanto, tales entradas se excluirán de los ingresos. De la misma forma, en una relación de agencia, las entradas de flujos de efectivo brutas de beneficios económicos o potencial de servicio incluyen importes recibidos por cuenta del principal y no suponen aumentos en los activos netos/patrimonio de la entidad. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos. Por el contrario, ingresos son los importes de toda comisión recibida o por recibir por la recaudación o gestión de las entradas de flujos de efectivo brutas.

13. Las entradas de flujos de efectivo, principalmente los préstamos, no cumplen con la definición de ingresos porque (a) implican un cambio del mismo importe tanto en los pasivos como en los activos y, (b) no tienen ningún impacto en los activos netos/patrimonio. Las entradas de financiación se reflejan directamente en el estado de situación financiera y se suman a los saldos de activo y pasivo.

Medición de los ingresos

14. **La medición de los ingresos debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos.**

15. El importe de los ingresos derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el comprador o el usuario del activo o el servicio. Se medirán al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.

16. En la mayoría de los casos, la contrapartida revestirá la forma de efectivo o equivalentes al efectivo, y por tanto el ingreso se mide por la cantidad de efectivo o equivalentes al efectivo, recibidos o por recibir. No obstante, cuando la entrada de efectivo o de equivalentes al efectivo se difiera en el tiempo, el valor razonable de la contrapartida puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o por cobrar. Por ejemplo, una entidad puede proporcionar un crédito libre de intereses al comprador o acordar la recepción de un efecto comercial, cargando una tasa de interés menor que la del mercado, como contrapartida de la venta de bienes. Cuando el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contrapartida se determinará por medio del descuento de todos los cobros futuros, utilizando una tasa de interés imputada para la actualización. La tasa de interés imputada a la operación será, de entre las dos siguientes, la que mejor se pueda determinar:

    (a) o bien, la tasa vigente para un instrumento similar cuya calificación crediticia sea parecida a la que tiene el cliente que lo acepta; o

    (b) o bien, la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.

    La diferencia entre el valor razonable y el importe nominal de la contrapartida se reconoce como ingreso financiero por intereses, de acuerdo con los párrafos 33 y 34.

17. Cuando se intercambien o permuten bienes o servicios por otros bienes o servicios de naturaleza similar, tal cambio no se considerará como una transacción que produce ingresos. Con frecuencia, este es el caso de mercaderías como el aceite o la leche, en las que los proveedores intercambian o permutan inventarios en diversos lugares, con el fin de satisfacer pedidos en un determinado lugar. Cuando los bienes se vendan, o los servicios se presten, recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos. Tales ingresos se miden por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo u otros medios equivalentes transferidos en la operación. En el caso de no poder medir con fiabilidad el valor de los bienes o servicios recibidos, los ingresos se medirán según el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado igualmente por cualquier eventual importe de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo transferidos en la operación.

Identificación de la transacción

18. Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por ejemplo, cuando el precio de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, esa cantidad es diferida y reconocida como un ingreso durante el periodo en el que se realiza el servicio. A la inversa, el criterio de reconocimiento será de aplicación en dos o más transacciones, conjuntamente, cuando las mismas estén ligadas de manera que el efecto no puede ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una entidad puede vender bienes y, al mismo tiempo, hacer un contrato para recomprar esos bienes más tarde, con lo que se niega el efecto sustantivo de la operación, en cuyo caso las dos transacciones han de ser contabilizadas de forma conjunta.

Prestación de servicios

19. **Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha sobre la que se informa. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:**

    (a) **el importe de los ingresos puede ser medido con fiabilidad;**

    (b) **es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio derivados de la transacción;**

    (c) **el grado de terminación de la transacción, en la fecha sobre la que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y**

    (d) **los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.**

20. El reconocimiento de los ingresos por referencia al grado de realización de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de realización. Bajo este método, los ingresos se reconocen en los periodos sobre los que se informa en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. Por ejemplo, una entidad que proporcione servicios de tasación de la propiedad debería reconocer los ingresos cuando se completen las valoraciones individuales. El reconocimiento de los ingresos con esta base suministrará información útil sobre la medida de la actividad de servicio y su ejecución en un determinado periodo. La NICSP 11, exige también la

utilización de esta base de reconocimiento de los ingresos. Los requerimientos de esa Norma son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos y gastos asociados con una operación que implique prestación de servicios.

21. Los ingresos se reconocen sólo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios o potencial de servicio asociados con la transacción. No obstante, cuando surge algún tipo de incertidumbre acerca de los importes ya incluidos como ingresos, la cuantía incobrable o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad se reconocen como gastos, en lugar de ajustar los importes originalmente reconocidos como ingresos.

22. Una entidad será, por lo general, capaz de hacer estimaciones fiables después de que ha acordado, con las otras partes de la operación, los siguientes extremos:

    (a) los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de suministrar o recibir;

    (b) la contraprestación a satisfacer; y

    (c) la forma y plazos de pago.

    Normalmente, es también necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La entidad revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace de la operación de prestación no pueda ser estimado con fiabilidad.

23. El grado de realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Cada entidad usa el método que mide con más fiabilidad los servicios ejecutados. Entre los métodos a emplear se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación:

    (a) la inspección de los trabajos ejecutados;

    (b) la proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o

    (c) la proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación. Sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan entre los costos incurridos hasta la fecha. Solo los costos que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluirán en la estimación de los costos totales de la operación.

    Ni los pagos a cuenta ni los anticipos recibidos de los clientes reflejan, forzosamente, el porcentaje del servicio prestado hasta la fecha.

24. A efectos prácticos, en el caso de que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos, en un plazo especificado, los ingresos se podrán reconocer de forma lineal en ese plazo, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el porcentaje de terminación. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto de los actos, el reconocimiento de los ingresos se pospondrá hasta que el mismo haya sido ejecutado.

25. **Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.**

26. Durante los primeros momentos de una transacción que implique prestación de servicios, se da a menudo el caso de que el desenlace de la misma no puede ser estimado de forma fiable. No obstante, puede ser probable que la entidad recupere los costos incurridos en la operación. En tal caso, se reconocerán los ingresos sólo en la cuantía de los costos incurridos que se espere recuperar. Dado que el desenlace de la transacción no puede estimarse de forma fiable, no se reconocerá resultado alguno procedente de la misma.

27. Cuando (a) el resultado final de una transacción no pueda estimarse de forma fiable, y (b) no sea probable que se recuperen tampoco los costos incurridos en la misma, no se reconocerán ingresos, pero se procederá a reconocer los costos incurridos como un gasto. Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían la estimación fiable del correcto desenlace del contrato, se procederá a reconocer los ingresos derivados, pero utilizando lo previsto en el párrafo 19, en lugar de lo establecido en el párrafo 25.

Venta de bienes

28. **Los ingresos procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:**

    (a) **la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;**

    (b) **la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;**

    (c) **el importe de los ingresos puede ser medido con fiabilidad;**

    (d) **es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio derivados de la transacción; y**

(e) **los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.**

29. El proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos, que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas. En otros casos, por el contrario, la transferencia de los riesgos y las ventajas de la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes.

30. Si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos. Una entidad puede retener riesgos significativos de diferentes formas. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar riesgos y ventajas significativas, correspondientes a la propiedad, son los siguientes:

(a) cuando la entidad asume obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los productos, que no entran en las condiciones normales de garantía;

(b) cuando la recepción de los ingresos de una determinada venta es de naturaleza contingente porque depende de la obtención, por parte del comprador, de ingresos derivados de la venta posterior de los bienes (por ejemplo, cuando por una operación gubernamental de edición de libros se distribuye material escolar a los colegios para la venta o para que sean devueltos);

(c) cuando los bienes se venden junto con la instalación de los mismos y la instalación es una parte sustancial del contrato, siempre que ésta no haya sido todavía completada por parte de la entidad; y

(d) cuando el comprador, en virtud de una condición pactada en el contrato, tiene el derecho de rescindir la operación y la entidad tiene incertidumbre acerca de la posibilidad de que esto ocurra.

31. Si una entidad conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos. Por ejemplo, un vendedor puede retener, con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda, la titularidad legal de los bienes. En tal caso, si la entidad ha transferido los riesgos y ventajas significativos, derivados de la propiedad, la transacción es una venta y se procede a reconocer los ingresos. Otro ejemplo de una entidad que retiene sólo una parte insignificante del riesgo que comporta la propiedad, puede ser la venta, cuando se garantiza la devolución del importe si el consumidor no queda satisfecho. En tales casos, los ingresos se

reconocen en el momento de la venta, siempre que el vendedor pueda estimar con fiabilidad las devoluciones futuras, y reconozca una deuda por los reembolsos a efectuar, basándose en su experiencia previa o en otros factores relevantes.

32. Los ingresos se reconocen sólo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios o potencial de servicio asociados con la transacción. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contraprestación o hasta que desaparezca una determinada incertidumbre. Por ejemplo, el ingreso puede depender de la habilidad de otra entidad para suministrar bienes como parte del contrato y si existen dudas de que esto ocurra, el reconocimiento puede retrasarse hasta que haya ocurrido. Cuando los bienes hayan sido suministrados, la incertidumbre desaparecerá y se procederá entonces al reconocimiento del ingreso. No obstante, cuando surge algún tipo de incertidumbre acerca de los importes ya incluidos como ingresos, la cuantía incobrable o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad se reconocen como gastos, en lugar de ajustar los importes originalmente reconocidos como ingresos.

Intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares

33. **Los ingresos derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares deben ser reconocidos usando los tratamientos contables establecidos en el párrafo 34 siempre que:**

    (a) **es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio derivados de la transacción; y**

    (b) **el importe de los ingresos pueda ser medido de forma fiable.**

34. **Los ingresos deben reconocerse utilizando los siguientes tratamientos contables:**

    (a) **los intereses deben reconocerse sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo;**

    (b) **las regalías deben reconocerse en cuanto sean acumulen (o devenguen) de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan, y**

    (c) **los dividendos o distribuciones similares deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del propietario o de la entidad.**

35. El rendimiento efectivo de un activo es la tasa de interés que iguala el flujo descontado de cobros futuros, esperados a lo largo de la vida del mismo, con el valor inicial del activo en libros. Los ingresos por intereses incluyen

la imputación en el tiempo de cualquier tasa de descuento, primas u otras diferencias entre el valor inicial del título de deuda en libros y el importe que se obtendrá a su vencimiento.

36. Cuando se hayan acumulado (o devengado) intereses antes de la adquisición de una inversión, el cobro posterior de los mismos se distribuirá entre los periodos pre y post adquisición, reconociéndose como ingresos s~~o~~ólo los que corresponden al periodo posterior a la adquisición. Cuando los dividendos o distribuciones similares de las acciones procedan de resultados positivos (ahorro) netos obtenidos antes de la adquisición de los títulos, tales dividendos o distribuciones similares se deducirán del costo de las mismas. Si resultase difícil realizar esta asignación, excepto que se emplee un criterio arbitrario, se procederá a reconocer los dividendos o distribuciones similares como ingresos del periodo, a menos que claramente representen la recuperación de una parte del costo del título.

37. Las regalías, como las del petróleo, se consideran acumuladas (o devengadas) de acuerdo con los términos del acuerdo en que se basan y son reconocidas como tales con este criterio, a menos que, considerando la sustancia del señalado acuerdo, sea más apropiado reconocer los ingresos derivados utilizando otro criterio más sistemático y racional.

38. Los ingresos se reconocen sólo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios o potencial de servicio asociados con la transacción. No obstante, cuando surge algún tipo de incertidumbre acerca de los importes ya incluidos como ingresos, la cuantía incobrable o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad se reconocen como gastos, en lugar de ajustar los importes originalmente reconocidos como ingresos.

Información a revelar

39. **Una entidad revelará:**

    (a) **las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las transacciones involucradas con la prestación de servicios;**

    (b) **la cuantía de cada categoría significativa de ingresos, reconocida durante el periodo, con indicación expresa de los ingresos procedentes de:**

        (i) **la prestación de servicios;**

        (ii) **venta de bienes;**

        (iii) **intereses;**

        (iv) **regalías; y**

(v) **dividendos o distribuciones similares; y**

(c) **el importe de los ingresos producidos por intercambios de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías anteriores.**

40. Las guías sobre la información a revelar sobre cualquier activo y pasivo de tipo contingente pueden encontrarse en la Norma Internacional de Contabilidad NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. Los activos contingentes y pasivos contingentes pueden surgir de partidas tales como costos de garantías, reclamaciones, multas o pérdidas eventuales.

Fecha de vigencia

41. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2002. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de julio de 2002, se revelará este hecho.**

42. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen con posterioridad a la fecha de adopción.

Guía de Implementación

Esta Guía acompaña a la NICSP 9, pero no es parte de la misma.

GI1. Las entidades del sector público obtienen ingresos tanto de transacciones con contraprestación como de las que no son. Esta Norma sólo trata los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación. Estos ingresos se derivan de:

(a) la venta de bienes o provisión de servicios a terceras partes;

(b) la venta de bienes o provisión de servicios a otros organismos gubernamentales; y

(c) el uso, por parte de terceros de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares.

GI2. La aplicación de criterios de reconocimiento a las transacciones particulares puede verse afectada por:

(a) las leyes de los diferentes países, los cuales pueden determinar el momento preciso en que la entidad transfiere los riesgos y ventajas que implica la propiedad. Por tanto, los ejemplos de esta sección del Apéndice deben de ser entendidos en el contexto de las leyes en el país donde tiene lugar la transacción; y

(b) la naturaleza de la relación (contractual o de otro tipo) entre la entidad pagadora y la entidad receptora del ingreso (es decir, las entidades pueden acordar en un momento preciso en el que la entidad receptora puede reconocer ingresos).

Prestación de servicios

Vivienda

GI3. Los ingresos por alquiler de la provisión de vivienda se reconocen como un ingreso obtenido de acuerdo con los términos del acuerdo de alquiler.

Transporte escolar

GI4. Los ingresos de los billetes de los pasajeros para la provisión de transporte escolar se reconocen cuando se realiza el transporte.

Gestión de peaje de carreteras

GI5. Los ingresos de la gestión de peaje de carreteras se reconocen cuando se devengan, en función de la utilización de las carreteras.

Procesos judiciales

GI6. Los ingresos de procesos judiciales pueden reconocerse, bien en referencia al estado de conclusión del proceso, o bien en función de los períodos durante los cuales los tribunales están en sesión.

Gestión de instalaciones, activos y servicios

GI7. Los ingresos de la gestión de instalaciones, activos y servicios se reconocen sobre el término del contrato cuando la gestión de los servicios sea dada.

Investigación tecnológica y científica

GI8. Los ingresos de clientes de contratos para investigación tecnológica y científica se reconocen según el estado de terminación de los proyectos individuales.

Honorarios por instalaciones

GI9. Los honorarios por instalaciones se reconocen como ingresos por referencia al estado de terminación de la instalación, a menos que vayan asociados, como obligaciones menores, a la venta de un producto, en cuyo caso se reconocen cuando el artículo se vende.

Honorarios de servicio incluidos en el precio de los productos

GI10. Cuando, en el precio de venta de un producto, se incluya un importe específico por servicios subsiguientes (por ejemplo, ayuda post venta o actualizaciones en la venta de programas informáticos), tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso a lo largo del periodo durante el cual se ejecuta el servicio comprometido. El importe diferido es el que permita cubrir los costos esperados de los servicios a prestar según el acuerdo, junto con una porción razonable de devoluciones por tales servicios.

Comisiones de agentes de seguros

GI11. Las comisiones de agentes de seguros, ya sean recibidas o por recibir, que no precisan por parte de éstos la prestación de servicios adicionales, se reconocerán en la fecha del comienzo efectivo o la renovación de las pólizas correspondientes. No obstante, cuando es probable que el agente sea requerido para proporcionar servicios adicionales durante la vida de la póliza, la comisión, o la parte de la misma, se difiere y reconoce como ingreso a lo largo del periodo en el que la póliza está vigente.

Comisiones por servicios financieros

GI12. El reconocimiento de ingresos por comisiones derivadas de servicios financieros depende de las finalidades por las cuales se evalúan tales comisiones, así como de la base contable del instrumento financiero asociado a las mismas. La descripción de las comisiones por servicios financieros

puede no ser indicativa de la naturaleza y sustancia del servicio prestado. Por ello, es necesario distinguir entre comisiones que son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero, comisiones que son ganancias en la medida que se presta el servicio, y comisiones que son ganancias cuando se lleva a cabo un acto significativo.

(a) **Las comisiones que son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero.**

Estas comisiones generalmente se tratan como un ajuste de la tasa de interés efectiva. Sin embargo, cuando el instrumento financiero se mida al valor razonable con el cambio en éste reconocido en resultados (ahorro o desahorro), la comisión se contabilizará como ingreso en el momento en que el instrumento se reconozca inicialmente.

(i) *Las comisiones de creación o apertura recibidas por la entidad en relación con la creación o adquisición de un activo financiero que quede fuera del alcance de la NICSP 29 se clasificarán como un activo financiero "al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro)".*

Estas comisiones pueden incluir compensaciones por actividades tales como la evaluación de la situación financiera del prestatario, evaluación y registro de garantías, garantías y otros acuerdos de garantía, negociación de los términos del instrumento, preparación y proceso de documentos y el cierre de la transacción. Estas comisiones son una parte integrante de una participación que se genera con el instrumento financiero resultante y, junto con los costos de la transacción relacionados (como se definen en la NICSP 29), se difieren y reconocen como un ajuste a la tasa de interés efectiva.

(ii) *Comisiones por compromiso recibidas por la entidad con motivo de la iniciación o apertura del préstamo cuando el compromiso del préstamo queda fuera del alcance de la NICSP 29.*

Si es probable que la entidad lleve a cabo un acuerdo de préstamo específico y el compromiso de préstamo no queda dentro del alcance de la NICSP 29, la comisión por compromiso recibida se considerará como una compensación por una participación en curso en la adquisición de un instrumento financiero y que, junto con los costos de la transacción relacionados (como se define en la NICSP 29) se difiere y reconoce como un ajuste a la tasa de interés efectiva. Si el compromiso expira sin que la entidad realice el préstamo, la comisión se reconocerá como un ingreso en el momento de la

extinción. Los compromisos de préstamo que queden dentro del alcance de la NICSP 29 se contabilizarán como derivados y se medirán al valor razonable.

(iii) *Comisiones de creación o apertura recibidas al emitir pasivos financieros medidos a costo amortizado.*

Estas comisiones son una parte integrante de una relación que se genera con un pasivo financiero. Cuando un pasivo financiero no se clasifique como "al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro)" las comisiones de creación o apertura recibidas se incluirán, con los correspondientes costos de transacción en que se haya incurrido (como se establece en la NICSP 29), en el importe en libros inicial del pasivo financiero y se reconocerán como un ajuste a la tasa de interés efectiva. Una entidad distinguirá entre comisiones y costos que son parte integrante de la tasa de interés efectiva para el pasivo financiero que procedan de las comisiones de creación o apertura y los costos de transacción relacionados con el derecho a proporcionar servicios, tales como los servicios de gestión de inversiones.

(b) **Comisiones acumuladas (o devengadas) a medida que se suministran los servicios.**

(i) *Comisiones cargadas por el servicio de un préstamo*

Las comisiones cargadas a otra entidad por el servicio de un préstamo se reconocerán como ingresos a medida que los servicios se suministren.

(ii) *Comisiones de compromiso por conceder o comprar un préstamo cuando el compromiso de préstamo está fuera del alcance de la NICSP 29*

Si es improbable que se vaya a producir un acuerdo específico de préstamo y el compromiso de préstamo no está en el ámbito de la NICSP 29, la comisión de compromiso es reconocida como un ingreso tomando como base la proporción de tiempo transcurrido con relación al periodo cubierto por el compromiso. Los compromisos de préstamo que queden dentro del alcance de la NICSP 29 se contabilizarán como derivados y se medirán al valor razonable.

(iii) *Comisiones de gestión de la inversión*

Las comisiones cargadas por gestionar las inversiones se reconocerán como ingreso a medida que se suministran los servicios.

Los costos adicionales que son directamente atribuibles a garantizar un contrato de gestión de inversión se reconocerán como un activo si pueden ser identificados separadamente y medidos con fiabilidad y si es probable que sean recuperados. Como en la NICSP 29, un costo adicional es aquel en que no se hubiese incurrido si la entidad no hubiese garantizado el contrato de gestión de la inversión. El activo representa el derecho contractual de la entidad a beneficiarse del suministro de servicios de gestión de la inversión, y se amortiza a medida que la entidad reconoce el ingreso relacionado. Si la entidad tiene una cartera de contratos de gestión de inversión, puede calcular la recuperabilidad en base a la cartera.

Algunos contratos de servicios financieros implican tanto la creación de uno o más instrumentos financieros como la provisión de servicios de gestión financiera. Un ejemplo es un contrato a largo plazo de ahorro mensual unido a la gestión de un fondo de participaciones de propiedad. El proveedor del contrato distingue entre los costos de transacción relacionados con la creación del instrumento financieros de los costos de garantizar el derecho a suministrar servicios de gestión financiera.

(c) **Comisiones acumuladas (o devengadas) por la ejecución de un acto concreto significativo.**

Las comisiones correspondientes se reconocerán como ingresos cuando el acto significativo ha tenido lugar, como se describe en los ejemplos que siguen.

(i) *Comisión por la colocación de acciones a un cliente.*

La comisión se reconocerá como ingreso cuando las acciones han sido colocadas.

(ii) *Comisión de intermediación, por mediar en un préstamo entre un inversor y un tomador de los fondos.*

La comisión se reconocerá como ingreso cuando se haya llegado al acuerdo de préstamo entre las partes.

(iii) *Comisión por sindicación de préstamos.*

Una comisión de sindicación recibida por una entidad que interviene para conseguir el préstamo sindicado a otra que necesita los fondos, pero que no conserva una parte del préstamo para sí (o conserva una parte de la tasa de interés efectiva, tomando un riesgo comparable al de los otros participantes), es una mera compensación por el servicio de sindicación. Esta

comisión se reconocerá como ingreso cuando la labor de sindicación haya terminado.

Honorarios de admisión

GI13. Los ingresos por actuaciones artísticas, banquetes y otros eventos especiales, se reconocerán a medida que dichos actos van teniendo lugar. Cuando se vende una suscripción para varios eventos, la cuota se distribuirá entre los mismos utilizando una forma de reparto que refleje la porción del servicio que se ha ejecutado en cada uno de ellos.

Honorarios por enseñanza.

GI14. El ingreso debe reconocerse repartiéndolo a lo largo de todo el periodo que cubra la docencia acordada.

Iniciación, ingreso y cuota de pertenencia.

GI15. El reconocimiento de los ingresos procedentes de estas fuentes dependerá de la naturaleza de los servicios suministrados. Si la cuota permite sólo la pertenencia como miembro y todos los demás servicios y productos se pagan por separado, o si existe una suscripción anual separada del resto, la cuota se reconocerá como ingreso siempre que no existan incertidumbres significativas acerca de su cobro. Si la cuota faculta a los miembros para recibir los servicios o publicaciones suministradas durante el periodo de pertenencia, o a comprar bienes o servicios a precios menores que los que se cargan a no miembros, la cuota se reconocerá utilizando un criterio que refleje el calendario, naturaleza y valor de los servicios suministrados.

Honorarios por franquicias o concesiones

GI16. Los honorarios por franquicia o concesiones pueden cubrir el suministro de servicios, ya sea al inicio o posteriormente, así como equipo y otros activos tangibles, además de permitir compartir los procedimientos de actuación que implica la propia franquicia. De acuerdo con ello, los honorarios por franquicia o concesiones se reconocerán como ingresos utilizando una base que refleje el propósito para el que tales honorarios fueron cargados al franquiciado. Los siguientes métodos son apropiados para reconocer como ingresos los honorarios por franquicia o concesiones:

(a) **Suministro de equipo y otros activos tangibles**

El importe, que ha de basarse en el valor razonable de los bienes vendidos, se reconocerá como ingreso cuando se entreguen los bienes o se traspase la titularidad de los mismos.

(b) **Suministro de servicios, al inicio o posteriormente**

Los honorarios por el suministro de servicios de forma continuada, ya sean parte de los honorarios iniciales o una cuota separada, se

reconocerán como ingresos a medida que se lleva a cabo su prestación. Cuando ocurra que la cuota separada por servicios continuados no cubra el costo de la prestación de los servicios, junto con un rendimiento razonable, se diferirá una parte del honorario inicial, que sea suficiente para cubrir los costos de los servicios continuados y dar un margen razonable de rendimiento por tales servicios, y se procederá a reconocerlo a medida que se van prestando los servicios comprometidos.

(c) **Honorarios periódicos por franquicia o concesiones**

Los honorarios cargados por el uso continuo de los derechos del contrato, o por otros servicios suministrados durante el periodo del acuerdo, se reconocerán como ingresos a medida que los citados servicios se van prestando o conforme se usan los derechos correspondientes.

(d) **Operaciones en comisión**

Pueden tener lugar, en una franquicia, operaciones entre las partes implicadas que, en esencia, supongan que el franquiciador actúa como agente para el franquiciado. Por ejemplo, el franquiciador puede encargar los suministros para el franquiciado, incluyendo la entrega de los mismos, todo ello sin cargo para éste. Tales transacciones no darán lugar a reconocimiento de ingresos.

Honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente

GI17. Los honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente se reconocerán como ingresos por referencia al estado de terminación del desarrollo correspondiente, teniendo en cuenta que pueden cubrir también servicios de apoyo posteriores a la entrega de la aplicación.

Venta de bienes

Ventas del tipo "facturación sin entrega", en las cuales la entrega se pospone a voluntad del comprador, que sin embargo adquiere la titularidad de los bienes y acepta la facturación.

GI18. Los ingresos se reconocerán cuando el comprador adquiera la titularidad, siempre que:

(a) *sea probable que se efectuará la entrega;*

(b) *la partida está disponible, perfectamente identificada y dispuesta para la entrega al comprador, en el momento de reconocer la venta;*

(c) *el comprador reconozca específicamente las condiciones de entrega diferida; y*

(d) *se apliquen las condiciones usuales de pago.*

No se reconocerá ningún tipo de ingreso cuando existe simplemente la intención de adquirir o manufacturar los bienes a tiempo para la entrega.

GI19. *Envío de bienes sujeto a condiciones determinadas.*

(a) **Instalación e inspección.**

Los ingresos, normalmente, se reconocerán cuando el comprador acepta la entrega, una vez se han completado la instalación e inspección. No obstante, el ingreso derivado se reconoce inmediatamente, tras la mera aceptación del comprador, cuando:

(i) el proceso de instalación es, por su naturaleza; o

(ii) la inspección se ejecuta sólo con el propósito de determinar los precios finales del contrato.

(b) **Aprobación, cuando el comprador ha negociado un derecho limitado de devolución.**

Si existe incertidumbre acerca de la posibilidad de devolución, los ingresos se reconocerán cuando la remesa ha sido aceptada formalmente por el comprador, o los bienes han sido entregados y el plazo para su devolución ha transcurrido.

(c) **Ventas en consignación bajo las cuales un comprador toma productos del vendedor para venderlos por sí mismo.**

El ingreso es reconocido por el vendedor cuando los productos son vendidos por el receptor a terceras personas.

(d) **Ventas cobradas a la entrega.**

El ingreso se reconocerá cuando se hace la entrega y se recibe el cobro por parte del vendedor o su agente.

Ventas con custodia, en las que los bienes se entregan sólo cuando el comprador realiza el pago final de una serie de plazos

GI20. El ingreso de tales ventas se reconocerá cuando los bienes sean entregados. No obstante, si la experiencia indica que la mayoría de esas ventas llegan a buen fin, los ingresos pueden ser reconocidos cuando se ha recibido un depósito significativo, siempre que los bienes estén disponibles, identificados y dispuestos para su entrega al comprador.

Órdenes cuyos pagos (totales o parciales) se reciben con anterioridad a la entrega de los bienes, de los que no se dispone todavía en inventario, por ejemplo si los bienes han de ser aún manufacturados o serán entregados directamente al consumidor por un tercero.

GI21. Los ingresos se reconocerán cuando los bienes se entregan efectivamente al comprador.

Contratos de venta y recompra posterior (distintos de las transacciones de intercambio), en los cuales el vendedor simultáneamente acuerda recomprar los mismos artículos en una fecha posterior, o cuando el vendedor tiene una opción de compra sobre los bienes en poder del comprador, o el comprador tiene una opción de venta que le permite exigir la recompra de los bienes por parte del vendedor.

GI22. Es preciso analizar las condiciones del contrato para concluir si, en sustancia, el vendedor ha transferido los riesgos y las ventajas de la propiedad al comprador, y por tanto si se puede reconocer la venta. Cuando el vendedor conserva los riesgos y las recompensas de la propiedad, aunque la titularidad legal haya sido transferida, la transacción es acuerdo financiero y no dará lugar a ingresos.

Ventas a intermediarios, tales como distribuidores, concesionarios u otros para reventa

GI23. Los ingresos por tales ventas se reconocerán, generalmente, cuando los riesgos y las ventajas de la propiedad se han transferido. No obstante, cuando el comprador está actuando sustancialmente como un agente, la operación se tratará como si fuera una venta en consignación.

Suscripciones a publicaciones y otras partidas similares.

GI24. Cuando las partidas implicadas tienen un valor similar en cada intervalo de tiempo, los ingresos se reconocerán linealmente sobre el intervalo de tiempo que cubre la suscripción. Cuando los valores de las partidas varíen según el periodo, los ingresos se reconocerán sobre la base del valor de las ventas de los artículos entregados, con relación al total del valor estimado de venta de todos los artículos cubiertos por la suscripción.

Ventas a plazos, donde la contraprestación se recibe fraccionada en varios pagos

GI25. Los ingresos imputables al precio de venta, excluyendo los intereses de la operación, se reconocen en el momento de la venta. El precio de venta es el valor presente de la contrapartida, determinado por medio del descuento de los plazos a recibir, utilizando una tasa de interés imputada. El componente de interés se reconocerá a medida que se va ganando, tomando como base la proporción de tiempo transcurrido, y teniendo en cuenta la tasa de interés imputada.

Ventas de bienes inmuebles

GI26. Los ingresos se reconocerán, normalmente, cuando la titularidad legal pasa al comprador. No obstante, algunas jurisdicciones reconocen derechos del comprador sobre el bien incluso antes de que se le traspase la propiedad, en cuyo caso los riesgos y ventajas de la propiedad han de considerarse transferidos en ese momento. En tales casos, suponiendo que al vendedor no le quedan actuaciones sustanciales para completar su compromiso, puede ser apropiado reconocer el ingreso. En otro caso, si el vendedor está obligado a realizar actuaciones sustanciales tras el traspaso de los derechos o la titularidad al comprador, el ingreso no se reconocerá hasta que tales actos se han ejecutado. Un ejemplo es el edificio u otro activo productivo cuya construcción no ha sido terminada.

GI27. En algunos casos, los bienes inmuebles pueden venderse con un cierto grado de participación continua o compromiso del vendedor tras la venta, de manera que los riesgos y ventajas de la propiedad no han sido transferidos aún. Son ejemplos de estas situaciones los acuerdos de venta con recompra posterior, que incluyan opciones de venta o de compra, así como los contratos donde el vendedor garantice la ocupación de los inmuebles por un periodo de tiempo específico, o garantice el rendimiento de la inversión del comprador durante un periodo de tiempo prefijado. En tales casos, la naturaleza y extensión de la participación continua del vendedor tras la venta determinará el tratamiento contable de la transacción. Un arrendamiento financiero u otro acuerdo de participación en las ganancias pueden contabilizarse como una venta, o como una operación financiera. Si se contabiliza como una venta, la participación continua o compromiso del vendedor puede diferir el reconocimiento de los ingresos.

GI28. El vendedor debe, asimismo, considerar los medios de pago y la evidencia que tenga sobre el compromiso del comprador para completar los pagos. Por ejemplo, cuando la suma de los cobros recibidos y la entrada inicial, o los cobros periódicos recibidos del comprador, no suministran evidencia suficiente sobre el compromiso del vendedor para completar los pagos restantes, los ingresos se reconocen sólo en la medida de los cobros que se han ido recibiendo.

Intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares

Cuotas por licencias y regalías.

GI29. Las cuotas y regalías pagadas por el uso de activos empresariales (tales como marcas, patentes, aplicaciones informáticas, patentes musicales, maquetas de registros audiovisuales y películas cinematográficas), se reconocerán normalmente de acuerdo con la sustancia de los acuerdos respectivos. A efectos prácticos esto puede llevarse a cabo sobre una base lineal de imputación, a lo largo de la vida útil del acuerdo, por ejemplo cuando una

entidad a quien se ha dado licencia tiene el derecho de usar cierta tecnología por un periodo especificado de tiempo.

GI30. La concesión de derechos por una comisión fija o una fianza no reembolsable, en el seno de un contrato no revocable que permita, al que ha obtenido la licencia, operar tales derechos libremente, sin que el propietario de los derechos tenga obligaciones adicionales que ejecutar, es en esencia una venta. Un ejemplo es el acuerdo de licencia para el uso de una aplicación informática, cuando el propietario de la misma no tiene obligaciones posteriores a la entrega. Otro ejemplo es la concesión de derechos de exhibición de una película cinematográfica, en mercados donde el propietario no tiene control sobre el distribuidor, y no espera recibir más ingresos de la cuota de taquilla. En tales casos, los ingresos se reconocen como tales en el momento de la venta.

GI31. En algunos casos, los cobros de cuotas de licencias o regalías están condicionados por la ocurrencia o no de un suceso futuro. En tales casos, el ingreso correspondiente se reconocerá sólo cuando es probable que se reciban los importes de las cuotas o los derechos, lo que normalmente ocurre cuando el suceso esperado ha tenido ya lugar.

Reconocimiento y medición

Determinación de si una entidad está actuando como principal o como agente (modificación de 2010)

GI32. El párrafo 12 establece que “en una relación de agencia, las entradas de flujos de efectivo brutas de beneficios económicos o de potencial de servicio incluyen importes recibidos por cuenta del principal que no suponen aumentos en los activos netos/patrimonio de la entidad. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos. En lugar de ellos, los ingresos son los importes de toda comisión recibida o por recibir por la recaudación o gestión de las entradas de flujos de efectivo brutas”. Para determinar si una entidad actúa como principal o como agente se requiere juicio y la consideración de todos los hechos y circunstancias relevantes.

GI33. Una entidad actúa como principal cuando está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Características que indican que una entidad actúa como principal incluyen:

(a) la entidad tiene la responsabilidad principal de proporcionar los bienes o servicios al cliente o del cumplimiento de la orden, por ejemplo siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios ordenados o comprados por el cliente;

(b) la entidad tiene el riesgo de inventario antes o después de la orden del cliente, durante el envío o la devolución;

(c) la entidad tiene libertad para establecer los precios, directa o indirectamente, por ejemplo proporcionando bienes o servicios adicionales; y

(d) la entidad soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe a cobrar de éste.

GI34. Una entidad actúa como agente cuando no está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Una característica que indica que una entidad actúa como agente es que el importe que la entidad gana está determinado con anterioridad, siendo una cantidad fija por transacción o un porcentaje establecido del importe facturado al cliente.

Comparación con la NIC 18

El título de la NICSP 9 *Ingresos de Transacciones con Contraprestación* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* Las principales diferencias entre la NICSP 9 y la NIC 18 son las siguientes:

- El título de la NICSP 9 difiere del de la NIC 18 y esta diferencia aclara que la NICSP 9 no aborda los ingresos procedentes de las transacciones sin contraprestación.
- La definición de "ingreso" adoptada en la NICSP 9 es similar a la definición adoptada en la NIC 18. La principal diferencia es que la definición en la NIC 18 únicamente se refiere a actividades ordinarias.
- En la NICSP 9 se ha incluido un comentario adicional a los de la NIC 18 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del Sector Público.
- La NICSP 9 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 18. El ejemplo más significativo es el uso del término “activos netos/patrimonio" en la NICSP 9. El término equivalente en la NIC 18 es “patrimonio”

NICSP 10—INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 29 (Reordenada en 1994), *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 29, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 10—INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 10, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*, fue emitida en julio de 2001.

Desde entonces, la NICSP 10 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (emitida en diciembre de 2006)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 10

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Encabezamiento encima de 1	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
1	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
1A	Modificado – Anterior párrafo 1 renumerado como 1A	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
1	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
11	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
17	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
18	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
20	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
22	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
26[1]	Eliminado	NICSP 4 diciembre de 2006
28	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
29	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
33	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
36	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
38A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
38B	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2011

[1] Los párrafos posteriores han sido renumerados.

Julio de 2001

NICSP 10—INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	1A-6
Definiciones	7
La reexpresión de los estados financieros	8–34
Estado de situación financiera	14–26
Estado de rendimiento financiero	27
Resultado (ahorro o desahorro) en la posición monetaria neta	28–29
Estado de flujos de efectivo	30
Cifras de periodos anteriores	31
Estados financieros consolidados	32–33
Selección y uso de un índice general de precios	34
Economías que dejan de ser hiperinflacionarias	35
Información a revelar	36–37
Fecha de vigencia	38−39
Fundamentos de las conclusiones	
Ejemplo ilustrativo	
Comparación con la NIC 29	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 10, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*, está contenida en los párrafos 1 a 39. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 10 debe ser entendida en el contexto de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* facilita un criterio para seleccionar y aplicar políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable en los estados financieros consolidados e individuales de una entidad cuya moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria. Esta Norma también especifica el tratamiento contable cuando la economía deja de ser hiperinflacionaria.

Alcance

1A. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma a los estados financieros principales, incluyendo los estados financieros consolidados, de cualquier entidad cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria.**

2. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

3. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitido por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

4. En una economía hiperinflacionaria, la información sobre los resultados de las operaciones y la situación financiera en la moneda local sin reexpresar no es útil. El dinero pierde poder adquisitivo a tal ritmo que resulta equívoca cualquier comparación entre los importes procedentes de transacciones y otros acontecimientos ocurridos en diferentes momentos del tiempo, incluso dentro de un mismo periodo sobre el que se informa.

5. Esta Norma no establece una tasa absoluta para considerar que, al sobrepasarla, surge el estado de hiperinflación. Es una cuestión de juicio profesional cuándo se hace necesario reexpresar los estados financieros de acuerdo con la presente Norma. El estado de hiperinflación viene indicado por las características del entorno económico de un país, entre las cuales se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes:

   (a) La población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable. Los importes de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener el poder adquisitivo de la misma.

   (b) La población no toma en consideración los importes monetarios en términos de la moneda local, sino en función de una moneda extranjera relativamente estable. Los precios pueden establecerse en esta otra moneda.

(c) Las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto.

(d) Las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios.

(e) La tasa de inflación acumulada durante un periodo de tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

6. Es preferible que todas las entidades que presentan información en la moneda de la misma economía hiperinflacionaria apliquen esta Norma desde la misma fecha. No obstante, la norma es aplicable a los estados financieros de cualquier entidad, desde el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que se identifique la existencia de hiperinflación en el país en cuya moneda presenta la información.

Definiciones

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

Importe en libros de un activo (Carrying amount of an asset) es el importe por el que se reconoce un activo en el estado de situación financiera de la entidad una vez deducidas todas las depreciaciones acumuladas y pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Importe en libros de un pasivo (Carrying amount of a liability) es el importe por el que se reconoce un pasivo en el estado de situación financiera.

Partidas no monetarias (Non-monetary items) son partidas que no son monetarias.

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 por separado.

La reexpresión de los estados financieros

8. Los precios, ya sean generales o específicos, cambian en el tiempo como resultado de diversas fuerzas políticas, económicas y sociales. Las fuerzas específicas, tales como cambios en la oferta y demanda y cambios tecnológicos, pueden causar incrementos o decrementos significativos en los precios individuales, independientemente de cómo se comporten los otros precios. Además, las causas generales pueden dar como resultado un cambio en el nivel general de precios y, por tanto, en el poder adquisitivo general de la moneda.

9. En una economía hiperinflacionaria, los estados financieros solamente resultan de utilidad si se encuentran expresados en términos de unidades de medida corrientes en la fecha de presentación de los estados financieros. Por ello la presente Norma es aplicable a los estados financieros principales de las entidades que los presentan en la moneda de una economía hiperinflacionaria. No está permitida la presentación de la información exigida en esta Norma como un suplemento a los estados financieros sin reexpresar. Es más, se desaconseja la presentación separada de los estados financieros antes de su reexpresión.

10. Muchas entidades del sector público incluyen en sus estados financieros la información presupuestaria relacionada, para facilitar comparaciones con el presupuesto. Si este es el caso, la información presupuestaria también debe ser reexpresada de acuerdo con esta Norma.

11. **Los estados financieros de una entidad cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria deberán quedar expresados en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de presentación de los estados financieros. Las cifras comparativas correspondientes al periodo anterior, exigidas por la NICSP 1 y cualquier otra información referente a periodos precedentes, deben también quedar expresadas en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de presentación. Para presentar los importes comparativos en una moneda de presentación diferente, se aplicarán los párrafos 47(b) y 48 de la NICSP 4 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*.**

12. **El resultado (ahorro o desahorro) en la posición monetaria neta se revelará en el estado de rendimiento financiero de forma separada.**

13. La reexpresión de los estados financieros de acuerdo con esta Norma requiere la aplicación de ciertos procedimientos, así como de juicios profesionales. La aplicación uniforme de tales procedimientos y juicios profesionales de un periodo a otro, es más importante que la exactitud de los importes que, como resultado de la reexpresión, aparezcan en los estados financieros.

Estado de situación financiera

14. Los importes del estado de situación financiera, no expresados todavía en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de presentación, se reexpresarán aplicando un índice general de precios.

15. Las partidas monetarias no serán reexpresadas puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de medida corriente en la fecha de presentación. Son partidas monetarias el efectivo poseído y los saldos de activos y pasivos que se van a recibir o pagar mediante una cantidad fija o determinable de dinero.

16. Los activos y las obligaciones vinculadas a cambios en los precios mediante acuerdos o convenios, tales como los bonos o préstamos indexados, se ajustan en función del acuerdo o convenio para expresar el saldo pendiente en la fecha de presentación de los estados financieros. Tales partidas se contabilizan, en el estado de situación financiera reexpresado, por su importe ajustado de esta manera.

17. Todos los demás activos y pasivos son de carácter no monetario. Algunas partidas no monetarias se registran por sus importes corrientes en la fecha de presentación de los estados financieros, como el valor neto realizable y el valor razonable, de forma que no es necesario reexpresarlas. Todos los demás activos y pasivos no monetarios habrán de ser reexpresados.

18. La mayoría de las partidas no monetarias se llevan al costo o al costo menos la depreciación acumulada; y por tanto están expresadas a importes corrientes en el momento de su adquisición. El costo reexpresado de cada partida, o el costo menos la depreciación acumulada reexpresado de la misma, se determina aplicando al costo histórico y a la depreciación acumulada, en su caso, la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta la de presentación de los estados financieros. Por ejemplo, las propiedades, planta y equipo, los inventarios de materias primas y mercancías, la plusvalía, las patentes, las marcas y otros activos similares, se reexpresan a partir de la fecha de su adquisición. Los inventarios de producción en proceso y de productos terminados se reexpresarán desde las fechas en que fueron incurridos los costos de compra y de conversión.

19. Los registros detallados de las fechas de adquisición de los elementos de propiedades, planta y equipo pueden no estar disponibles, y en ocasiones tampoco es factible su estimación. En tales circunstancias puede ser necesario, para el primer periodo de aplicación de esta Norma, utilizar una evaluación profesional independiente del valor de tales partidas que sirva como base para su reexpresión.

20. Puede no estar disponible un índice general de precios referido a los periodos para los que, según esta Norma, se requiere la reexpresión de las propiedades, planta y equipo. En tales circunstancias, puede ser necesario utilizar una estimación basada, por ejemplo, en los movimientos de la tasa de cambio entre la moneda funcional y una moneda extranjera relativamente estable.

21. Algunas partidas no monetarias se llevan a importes corrientes en fechas distintas a la de presentación de los estados financieros o la de adquisición; por ejemplo, propiedades, planta y equipo que han sido revaluados en una fecha previa. En tales casos, los importes en libros se reexpresarán desde la fecha de la revaluación.

22. Para determinar si el importe reexpresado de una partida no monetaria ha sufrido un deterioro de su valor y debe ser reducido, la entidad aplicará las pertinentes pruebas de deterioro de valor de los activos establecidas en la NICSP 21 *Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo*, la NICSP 26 *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* o en otras normas de contabilidad nacionales y/o internacionales que traten el deterioro de las plusvalías. Por ejemplo, los importes reexpresados de las propiedades, planta y equipo, plusvalía, patentes y marcas se reducirán a su importe recuperable o cantidad de servicio recuperable, cuando sea apropiado, y los importes reexpresados de los inventarios se reducirán a su valor realizable neto o costo corriente de reposición. Una entidad participada que se contabilice según el método de la participación, puede informar en la moneda de una economía hiperinflacionaria. A fin de calcular la participación del inversionista en los activos netos/patrimonio y en el resultado (ahorro o desahorro) de la entidad participada, el estado de situación financiera y el estado de rendimiento financiero de la misma serán objeto de reexpresión, de acuerdo con lo establecido en esta Norma. Cuando los estados financieros reexpresados de la entidad participada estén expresados en una moneda extranjera, se procederá a su conversión a las tasas de cambio de la fecha de cierre del estado de situación financiera.

23. Usualmente, el impacto de la inflación queda reconocido en los costos por préstamos. No es apropiado proceder a reexpresar los desembolsos efectuados en las inversiones financiadas con préstamos y, de forma simultánea, capitalizar la parte de los costos por préstamos que compensan al prestamista por la inflación en el mismo periodo. Esta parte de los costos por préstamos se reconoce como un gasto en el mismo periodo en que se incurren los mencionados costos.

24. Una entidad puede adquirir activos mediante un acuerdo que le permita diferir el pago, sin incurrir explícitamente en ningún cargo por intereses. Cuando no se pueda determinar el importe de los intereses, tales activos se reexpresarán utilizando la fecha de pago y no la de adquisición.

25. Al comienzo del primer periodo de aplicación de esta Norma, los componentes de los activos netos/patrimonio, excepto los resultados (ahorro o desahorro) acumulados y las reservas de revaluación de activos, se reexpresarán aplicando un índice general de precios a las diferentes partidas, desde las fechas en que fueron aportadas, o desde el momento en que surgieron por cualquier otra vía. Por su parte, cualquier reserva de revaluación surgida con anterioridad se eliminará. Los resultados (ahorro o desahorro) acumulados reexpresados se determinarán, tomando como base el resto de las partidas, ya reexpresadas, en el estado de situación financiera.

26. Al final del primer periodo de aplicación, así como en los periodos subsiguientes, se reexpresarán todos los componentes de los activos netos/patrimonio aplicando un índice general de precios a las partidas desde

el principio del periodo, o desde la fecha de aportación si es posterior. Los movimientos habidos, durante el periodo, en los activos netos/patrimonio se presentan de acuerdo con la NICSP 1.

Estado de rendimiento financiero

27. La presente Norma exige que todas las partidas del estado de rendimiento financiero vengan expresadas en la unidad monetaria corriente en la fecha de presentación de los estados financieros. Para ello, todos los importes necesitan ser reexpresados mediante la utilización de la variación experimentada por el índice general de precios, desde la fecha en que los gastos e ingresos fueron recogidos en la contabilidad.

Ganancia o pérdida en la posición monetaria neta

28. En un periodo de inflación, toda entidad que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios, perderá poder adquisitivo, y toda entidad que mantenga un exceso de pasivos monetarios sobre activos monetarios, ganará poder adquisitivo, siempre que tales partidas no estén vinculadas a un índice de precios. Esta ganancia o pérdida en la posición monetaria neta, pueden ser determinados como la diferencia resultante de la reexpresión de las partidas correspondientes a los activos no monetarios, resultados acumulados y partidas del estado de rendimiento financiero y las correcciones de los activos y pasivos indexados. Esta ganancia o pérdida puede estimarse también aplicando el cambio en el índice general de precios a la media ponderada, para el periodo, de la diferencia entre activos y pasivos monetarios.

29. La ganancia o pérdida en la posición monetaria neta se incluye en el estado de rendimiento financiero. El ajuste efectuado en los activos y pasivos indexados por cambios en precios, hecho de acuerdo con el párrafo 16, se compensará con la ganancia o pérdida derivada de la posición monetaria neta. Otras partidas del estado de rendimiento financiero, tales como los ingresos y gastos por intereses, así como las diferencias de cambio en moneda extranjera, relacionadas con los fondos prestados o tomados en préstamo, estarán también asociadas con la posición monetaria neta. Aunque estas partidas se revelarán por separado, puede ser útil presentarlas de forma agrupada con la ganancia o pérdida procedente de la posición monetaria neta en el estado de rendimiento financiero.

Estado de flujos de efectivo

30. Esta Norma exige que todas las partidas del estado de flujos de efectivo se reexpresen en términos de la unidad de medida corriente en la fecha presentación de los estados financieros.

Cifras de periodos anteriores

31. Las cifras correspondientes a las partidas del periodo anterior, ya estén basadas en el método del costo histórico o del costo corriente, se reexpresarán aplicando un índice general de precios, de forma que los estados financieros comparativos se presenten en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa. La información que se revele respecto a periodos anteriores se expresará también en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa. A efectos de presentar los importes comparativos en una moneda de presentación diferente se aplicarán los párrafos 47(b) y 48 de la NICSP 4.

Estados financieros consolidados

32. Una entidad controladora que informa en la moneda de una economía hiperinflacionaria puede tener entidades controladas que también informan en las monedas de economías hiperinflacionarias. Los estados financieros de tales entidades controladas necesitarán ser reexpresados, mediante la aplicación de un índice general de precios correspondiente al país en cuya moneda presentan la información, antes de incluirse en los estados financieros consolidados a presentar por la controladora. Si tal entidad controlada es una entidad controlada extranjera, sus estados financieros reexpresados serán convertidos a las tasas de cierre. Los estados financieros de las entidades controladas que no presenten información en monedas de economías hiperinflacionarias, se tratarán de acuerdo con lo establecido en la NICSP 4.

33. Si se consolidan estados financieros con fechas de presentación diferentes, todas las partidas, sean o no monetarias, necesitarán ser reexpresadas en la unidad de medida corriente en la fecha de los estados financieros consolidados.

Selección y uso de un índice general de precios

34. La reexpresión de los estados financieros, conforme a lo establecido en esta Norma, exige el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda. Es preferible que todas las entidades que presentan información en la moneda de una misma economía utilicen el mismo índice.

Economías que dejan de ser hiperinflacionarias

35. **Cuando una economía deje de ser hiperinflacionaria y la entidad, por consiguiente, cese en la preparación y presentación de estados financieros elaborados conforme a lo establecido en esta Norma, tratará los importes expresados en la unidad de medida corriente al**

final del periodo previo como base para los importes en libros en sus estados financieros posteriores.

Información a revelar

36. **Deberá revelarse la siguiente información:**

    (a) **el hecho de que los estados financieros, así como las cifras correspondientes para periodos anteriores, han sido reexpresadas para considerar los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional y que, como resultado, están expresados en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de presentación de los estados financieros; y**

    (b) **la identificación y nivel del índice de precios en la fecha de presentación de los estados financieros, así como el movimiento del mismo durante el periodo corriente y los anteriores.**

37. La información a revelar requerida por esta Norma es necesaria para dejar claras las bases del tratamiento de los efectos de la hiperinflación en los estados financieros. También tiene por objetivo suministrar otra información necesaria para comprender estas bases y los importes resultantes.

Fecha de vigencia

38. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2002. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de julio de 2002, se revelará este hecho.**

38A. **Los párrafos 17, 18 y 22 fueron modificados mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada.**

38B. **El párrafo 1 existente fue renumerado como 1A y se insertó un párrafo 1 nuevo mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2011* emitido en octubre de 2011. Una entidad debe aplicar esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, deberá revelar este hecho.**

39. Cuando una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en las NICSP a efectos 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.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 10, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 10 como resultado del documento del IASB Mejoras a las NIIF emitido en 2008

FC1. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 29 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de las modificaciones.

Ejemplo ilustrativo

Este ejemplo acompaña a la NICSP 10, pero no es parte de la misma.

EI1. Esta Norma establece los requerimientos para la reexpresión de los estados financieros, incluyendo los estados financieros consolidados, de las entidades que presentan su información en la moneda de una economía hiperinflacionaria.

EI2. El siguiente ejemplo ilustra el proceso de reexpresión de estados financieros. Aspectos a tener en cuenta:

- La ganancia en la posición monetaria neta del período se ha obtenido indirectamente como la diferencia resultante de la reexpresión de activos y pasivos no monetarios, ganancias o pérdidas acumuladas y partidas del estado de rendimiento financiero (véase el párrafo 28).
- Se ha supuesto que los inventarios disponibles al final del período se adquirieron cuando el índice general de inflación era de 170.
- El índice general de precios era de 120 al comienzo de este período, 180 al final y el promedio del período es de 150.
- Se supone que los ingresos y gastos, excepto la depreciación, se devengan de forma uniforme a lo largo del periodo sobre el que se informa.
- Los activos cuyo coste histórico fue 7.500 estaban completamente amortizados y desechados; su valor residual era nulo.

Información financiera bajo hiperinflación

Ejemplo

Estado de situación financiera	**1.1.X0 (Por NICSP 12)**	**31-12-X0(sin ajustar)**	**factor de indexión**	**31,12.X0 (Por NICSP 12)**		**Ganancia/ Pérdida en la posición monetaria neta**
Efectivo e inversiones	5.000	10.000	–	10.000		–
Inventarios	–	2.000	180/170	2.118	*Reexpresado*	118
Activos físicos:						
Costo histórico	47.500	40.000	180/120	60.000		20.000
Depreciación acumulada	(22.500)	(20.000)	180/120	(30.000)		(10.000)
Valor en libros neto	25.000	20.000	180/120	30.000	*Reexpresado*	10.000
Total activo	**30.000**	**32.000**		**42.118**		
Préstamos	**26.000**	**26.000**	**–**	**26.000**		
Activos netos						
Saldo	**4.000**	**4.000**	180/120	6.000	*Reexpresado*	(2.000)
Resultado neto (ahorro) del periodo (mirar abajo)		2.000	mirar abajo	10.118		1.100
	4.000	**6.000**		**16.118**		**9.218**
Estado de rendimiento financiero						
Ingresos		50.000	180/150	60.000	*Reexpresado*	10.000
Depreciación		(5.000)	180/120	(7.500)	*Reexpresado*	(2.500)
Otros gastos		(43.000)	180/150	(51.600)	*Reexpresado*	(8.600)
Ganancia en la posición monetaria neta				9.218		
Resultado (ahorro) para el año		**2.000**		**10.118**		**(1.100)**

NB: Esta Norma (párrafo 27) exige que las partidas del estado de rendimiento financiero se reexpresen utilizando el movimiento habido en el índice desde las fechas en que se registraron las operaciones. En este ejemplo, las partidas de ingresos y gastos, distintas de la depreciación, se acumulan (devengan) uniformemente a lo largo del período sobre el que se informa y se ha aplicado una tasa promedio de inflación. La ganancia en la posición monetaria neta se ha derivado indirectamente (véase la columna final) aplicando el índice general de precios a las partidas no monetarias en el estado de situación financiera y en

el estado de rendimiento financiero (párrafo 28).

Comparación con la NIC 29

La NICSP 10, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*, se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 29, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias* e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 29 como resultado del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 10 y la NIC 29 son las siguientes:

- La NICSP 10 incluye un comentario adicional al de la NIC 29 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 10 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 29. Los ejemplos más significativos son los términos “ingreso” (en lugar de ingreso de actividades ordinarias), “estado de rendimiento financiero”, y “activos netos/patrimonio” en la NICSP 10. Los términos equivalentes en la NIC 29 son “ingreso”, “estado de resultados” y “patrimonio”.
- La NIC 29 contiene guías para la reexpresión de estados financieros a coste actual. La NICSP 10 no incluye estas guías.
- La NICSP 10 contiene un ejemplo ilustrativo que ilustra el proceso de reexpresión de los estados financieros, usando un método indirecto, de una entidad que presenta sus estados financieros en la moneda de una economía hiperinflacionaria.

NICSP 11- CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 11 (revisada en 1993) *Contratos de Construcción* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 11, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 11- CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 11, *Contratos de Construcción* fue emitida en julio de 2001.

Julio de 2001

NICSP 11- CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1–3
Definiciones	4–11
Contratos de construcción	5–10
Contratista	11
Combinación y segmentación de los contratos de construcción	12–15
Ingresos del contrato	16–22
Costos del contrato	23–29
Reconocimiento de ingresos y gastos del contrato	30–43
Reconocimiento de resultados negativos (desahorros) esperados	44–48
Cambios en las estimaciones	49
Información a revelar	50–56
Fecha de vigencia	57–58
Guía de Implementación	
Comparación con la NIC 11	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 11, *Contratos de Construcción* está contenida en los párrafos 1 a 58. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 11 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.* La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los costos y de los ingresos relacionados con los contratos de construcción. La Norma:

- identifica los acuerdos que pueden clasificarse como contratos de construcción;
- ofrece una guía de tipos de contratos de construcción que pueden surgir en el sector público; y
- especifica las bases para el reconocimiento y revelación de los gastos de contrato y, en su caso, de los ingresos de contrato.

Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo en los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina el mismo caen, normalmente, en diferentes periodos contables.

En muchas jurisdicciones, los contratos de construcción firmados por las entidades del Sector Público no especifican una cantidad de ingresos en el contrato. Más bien, se pueden proporcionar fondos para financiar estos contratos mediante una asignación o similar distribución de los ingresos del gobierno general, o mediante ayudas o subvenciones. En estos casos, el objetivo fundamental en la contabilización de estos contratos es (a) la asignación de los costos de construcción al período correspondiente en que se ejecutan los trabajos de construcción y (b) el reconocimiento de los gastos vinculados a estos costos.

En algunas jurisdicciones, los contratos de construcción realizados por las entidades del sector público pueden establecerse, sobre la base de criterios comerciales o no comerciales, de recuperación a costo completo o parcial. En estos casos, el objetivo fundamental en la contabilización de estos contratos es la asignación tanto de los ingresos del contrato como de los costos del contrato a los correspondientes periodos en que se ejecutan los trabajos de construcción.

Alcance

1. **Un contratista que elabora y presenta estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) debe aplicar esta Norma de Contabilidad para la contabilización de los contratos de construcción.**

2. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

3. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitidas por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

Definiciones

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

   Contrato de construcción (Construction contract) es un contrato , o un acuerdo vinculante similar , específico para la fabricación de un activo o un conjunto de activos que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.

   Contratista (Contractor) es una entidad que realiza trabajos de construcción de obras conforme a un contrato de construcción.

   Contrato de margen sobre el costo o contrato basado en el costo (Cost plus or cost based contract) es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él o definidos previamente en el contrato y, en el caso de un contrato de características comerciales, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija, si procede.

   Contrato de precio fijo (Fixed price contract) es un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto; en algunos casos, tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.

   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.

Contratos de construcción

5. Un contrato de construcción, (los términos “contrato de construcción” y “contrato” son empleados indistintamente en el resto de esta Norma) puede acordarse para la fabricación de un solo activo, tal como un puente, un edificio, un dique, un oleoducto, una carretera, un barco o un túnel. Un contrato de construcción puede, asimismo, referirse a la construcción de varios activos que estén íntimamente relacionados entre sí o sean interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización; ejemplos de tales contratos son los de sistemas de abastecimiento de agua reticulares, construcción de refinerías u otras instalaciones complejas especializadas.

6. Para los propósitos de esta Norma, el término contratos de construcción incluye:

   (a) Los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo, por ejemplo, los

relativos a servicios de gestión del proyecto y arquitectónicos, así como

(b) los contratos para la demolición o rehabilitación de activos, y la restauración del ambiente que puede seguir a la demolición de algunos activos.

7. A efectos de esta Norma, los contratos de construcción también incluyen todos los acuerdos que vinculen a las partes, aunque no tomen forma de contrato documentado. Por ejemplo, dos departamentos públicos pueden tomar un acuerdo formal para la construcción de un activo pero este acuerdo podría no constituir un acuerdo legal porque en esa jurisdicción los departamentos individuales no sean entidades jurídicamente independientes con poder para contratar. Sin embargo, siempre que el acuerdo confiera derechos y obligaciones a las partes, similares a las de un contrato, será un contrato de construcción a los efectos de esta Norma. Algunos de estos acuerdos vinculantes pueden ser: una Orden ministerial, una decisión del Consejo o Gabinete de ministros, una disposición legislativa (como un Acto Parlamentario), o un memorando de acuerdo.

8. Las fórmulas que se utilizan en los contratos de construcción son variadas, pero a efectos de esta Norma se clasifican en contratos de precio fijo y contratos de margen sobre el costo o basados en el costo. Algunos contratos de construcción pueden contener características de una u otra modalidad, por ejemplo en el caso de un contrato de margen sobre el costo con un precio máximo concertado. En tales circunstancias, el contratista necesita considerar todas las condiciones expuestas en los párrafos 31 y 32 para determinar cómo y cuándo reconocer los ingresos y los gastos.

9. Los contratos de margen sobre costo y los basados en el costo abarcan tanto los contratos comerciales como los no comerciales. Un contrato comercial especificará que los ingresos están destinados a cubrir los costos de construcción del contratista según lo acordado, y que genera un margen de beneficio que será suministrado por las otras partes del contrato. Sin embargo, una entidad del sector público también puede tomar parte en un contrato no comercial para construir un activo para otra entidad a cambio de un reembolso total o parcial de los costos que puede recibir de esa entidad o de otras partes. En algunos casos, la recuperación del costo puede abarcar pagos por la entidad receptora del activo y subvenciones concedidas para los fines específicos de construcción o fondos de otras partes.

10. En muchas jurisdicciones, si una entidad del sector público construye activos para otra entidad del sector público, el costo de construcción no es recuperado directamente del receptor del activo. Este tipo de construcción está financiado indirectamente por una asignación general u otras distribuciones de fondos del gobierno general, o desde una propuesta general de subvenciones corrientes de terceros o de otros organismos

públicos para el contratista. Este tipo de contrato se clasifica como: contratos de precio fijo a los efectos de esta Norma.

Contratista

11. Un contratista es una entidad que toma parte en un contrato para construir estructuras, edificios, producir bienes, o prestar servicios según las especificaciones fijadas por otra entidad. El término "contratista" incluye un contratista general o principal, un subcontratista de un contratista principal o un director de construcción.

Combinación y segmentación de los contratos de construcción

12. Los requisitos contables de esta Norma se aplican, generalmente, por separado para cada contrato de construcción. No obstante, en ciertas circunstancias y a fin de reflejar mejor la esencia económica de la operación, es necesario aplicar la Norma independientemente a los componentes identificables de un contrato único, o juntar un grupo de contratos a efectos de su tratamiento contable.

13. **Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:**

    (a) **se han presentado propuestas económicas diferentes para cada activo;**

    (b) **cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos; y**

    (c) **pueden ser identificados los ingresos y los costos de cada activo.**

14. **Un grupo de contratos, con uno o más clientes, debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando:**

    (a) **el grupo de contratos se negocia como un único paquete;**

    (b) **los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios genérico para todos ellos, en el caso de que exista un margen de beneficio; y**

    (c) **los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.**

15. **Un contrato puede contemplar, a voluntad del cliente, la construcción de un activo adicional a lo pactado originalmente, o puede ser modificado para incluir la construcción de tal activo. La construcción de este activo adicional debe tratarse como un contrato separado cuando:**

(a) **el activo difiere significativamente en términos de diseño, tecnología o función del activo o activos cubiertos por el contrato original; o**

(b) **el precio del activo se negocia sin tener como referencia el precio fijado en el contrato original.**

Ingresos del contrato

16. **Los ingresos del contrato deben comprender:**

(a) **el importe inicial del ingreso acordado en el contrato; y**

(b) **cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos; en la medida que:**

(i) **sea probable que de los mismos resulte un ingreso; y**

(ii) **siempre que sean susceptibles de medición fiable.**

17. Los ingresos del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. Tanto la medición inicial como la valoración actual de los ingresos procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. Las estimaciones necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que tales hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres. En un contrato de margen sobre costo o basado en el costo, la cantidad inicial de ingresos puede no establecerse en el contrato. En su lugar, puede ser necesario hacer una estimación coherente con los términos y cláusulas del contrato, por ejemplo, en base al costo previsto durante la duración del mismo.

18. Además, los ingresos del contrato pueden aumentar o disminuir de un periodo a otro. Por ejemplo:

(a) el contratista y el cliente pueden acordar modificaciones o reclamaciones que aumenten o disminuyan los ingresos del contrato, en un periodo posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado;

(b) el importe de ingresos acordado en un contrato de precio fijo, margen sobre el costo o basado en el costo, puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios;

(c) la cuantía de los ingresos procedentes de un contrato puede disminuir como consecuencia de las penalizaciones por demoras, causadas por el contratista, en la terminación de la obra; o

(d) cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de obra, los ingresos del contrato aumentan o disminuyen cuando el número de unidades de obra se modifica al alza o a la baja respectivamente.

19. Una modificación es una instrucción del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato. Una modificación puede llevar a aumentar o disminuir los ingresos procedentes del contrato. Ejemplos de modificaciones son los cambios en la especificación o diseño del activo, así como los cambios en la duración del contrato. La modificación se incluye en los ingresos del contrato cuando:

    (a) es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos que surgen de la modificación; y

    (b) la cuantía del ingreso puede ser medido con suficiente fiabilidad.

20. Una reclamación es una cantidad que el contratista espera cobrar del cliente, o de un tercero, como reembolso de costos no incluidos en el precio del contrato. Puede, por ejemplo, surgir por causa de que el cliente haya causado demoras, errores en las especificaciones o el diseño, o bien por causa de disputas referentes al trabajo incluido en el contrato. La medición de las cantidades de ingresos que surgen de las reclamaciones, está sujeta a un alto nivel de incertidumbre y, frecuentemente, depende del resultado de las pertinentes negociaciones. Por tanto, las reclamaciones se incluirán entre los ingresos del contrato cuando:

    (a) las negociaciones han alcanzado un avanzado estado de maduración, de tal manera que es probable que el cliente acepte la reclamación; y

    (b) el importe que es probable que acepte el cliente puede ser medido con suficiente fiabilidad.

21. Los pagos por incentivos son cantidades adicionales reconocidas al contratista siempre que cumpla o sobrepase determinados niveles de ejecución en el contrato. Por ejemplo, un contrato puede estipular el reconocimiento de un incentivo al contratista si termina la obra en menos plazo del previsto. Los pagos por incentivos se incluirán entre los ingresos procedentes del contrato cuando:

    (a) el contrato está suficientemente avanzado, de manera que es probable que los niveles de ejecución se cumplan o se sobrepasen; y

    (b) el importe derivado del pago por incentivos puede ser medido con suficiente fiabilidad.

22. Los contratistas deben revisar todos los importes relativos al contrato de construcción que son pagados directamente a los subcontratistas por terceros tales como otras entidades financiadoras para determinar si cumplen la definición y los criterios de reconocimiento de ingresos para el contratista bajo los términos del contrato. Los importes que cumplen la definición y criterios de reconocimiento de los ingresos deben ser contabilizados por el contratista del mismo modo que el resto de ingresos del contrato. Tales importes también deben ser reconocidos como costos del

contrato (véase el párrafo 25). Las entidades financiadoras pueden ser las agencias de ayuda nacional e internacional y los bancos multilaterales y bilaterales de desarrollo.

Costos del contrato

23. **Los costos del contrato deben comprender:**

    (a) **los costos que se relacionen directamente con el contrato específico;**

    (b) **los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general y pueden ser imputados al contrato específico, de una manera sistemática y racional; y**

    (c) **cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.**

24. Los costos que se relacionan directamente con cada contrato específico incluirán:

    (a) costos de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo;

    (b) costos de los materiales usados en la construcción;

    (c) depreciación de las propiedades, planta y equipo usados en la ejecución del contrato;

    (d) costos de desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo desde y hasta la localización de la obra;

    (e) costos de alquiler de las propiedades, planta y equipo;

    (f) costos de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;

    (g) costos estimados de los trabajos de rectificación y garantías, incluyendo los costos esperados de las garantías; y

    (h) reclamaciones de terceros.

    Los anteriores costos pueden disminuirse por cualquier ingreso eventual que no se haya incluido entre los del contrato, por ejemplo los ingresos por venta de materiales sobrantes una vez acabado el contrato.

25. Los contratistas deben revisar todos los gastos relativos al contrato de construcción pagados directamente por los subcontratistas y que son reembolsados por terceras partes tales como entidades financiadoras, para determinar si deben o no clasificarse como costos del contrato. Los importes que cumplan la definición y criterios de reconocimiento de gastos del contrato deben ser contabilizados por el contratista del mismo modo que

el resto de gastos del contrato. Los importes desembolsados por terceras partes tales como entidades financiadoras que coincidan con la definición de ingreso deberían ser contabilizados por el contratista del mismo modo que otros ingresos del contrato (véase el párrafo 22).

26. Los costos que pueden ser atribuibles a la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados a cada contrato específico, incluyen los siguientes:

(a) seguros;

(b) costos de diseño y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico; y

(c) costos indirectos de construcción.

Tales costos se distribuyen utilizando métodos sistemáticos y racionales, que se aplican de manera uniforme a todos los costos que tienen similares características. La distribución se basa en el nivel normal de actividad de construcción. Los costos indirectos de construcción comprenden costos tales como los de preparación y procesamiento de la nómina del personal dedicado a la construcción. Los costos que pueden distribuirse a la actividad de construcción en general, y que pueden ser distribuidos a los contratos específicos, incluyen también los costos por intereses, siempre que el contratista adopte el tratamiento alternativo permitido en la NICSP 5 *Costos por Préstamos*.

27. Entre los costos que son específicamente atribuibles al cliente, bajo los términos pactados en el contrato de construcción, se pueden encontrar algunos costos generales de administración, así como costos de desarrollo, siempre que el reembolso de los mismos esté especificado en el acuerdo convenido por las partes.

28. Los costos que no puedan ser atribuidos a la actividad de contratación, o no puedan ser distribuidos a los contratos específicos, se excluirán de los costos del contrato de construcción. Entre tales costos a excluir se encuentran:

(a) los costos generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;

(b) los costos de venta;

(c) los costos de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifica reembolso alguno; y

(d) la parte de la cuota de depreciación que corresponde a ociosidad de los activos porque las propiedades, planta y equipo no han sido utilizados en ningún contrato específico.

29. Los costos del contrato comprenden todos los costos atribuibles al mismo desde la fecha en que éste se convierte en firme, hasta el final de la ejecución de la obra correspondiente. No obstante, los costos que se relacionan directamente con un contrato, porque se han incurrido en el trámite de negociación del mismo, pueden ser incluidos como parte de los costos del contrato siempre que puedan ser identificados por separado y medidos con fiabilidad, si es probable que el contrato llegue a obtenerse. Cuando los costos incurridos al obtener un contrato se reconozcan como un gasto del periodo en que han sido incurridos, no podrán ser ya acumulados en el costo del contrato cuando éste se llegue a obtener en un periodo posterior.

Reconocimiento de ingresos y gastos del contrato

30. **Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos como ingresos o gastos respectivamente, con referencia al estado de terminación de la actividad contractual a la fecha de presentación. Cualquier resultado negativo neto (desahorro) esperado por causa del contrato de construcción debe ser reconocido inmediatamente como un gasto, de acuerdo con el párrafo 44.**

31. **En el caso de contratos a precio fijo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones:**

    (a) **puedan medirse razonablemente los ingresos totales del contrato;**

    (b) **es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio derivados del contrato;**

    (c) **tanto los costos que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación a la fecha de presentación, puedan ser medidos con suficiente fiabilidad; y**

    (d) **los costos atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.**

32. **En el caso de un contrato de margen sobre el costo o contrato basado en el costo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:**

    (a) **es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio derivados del contrato; y**

(b) **los costos atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, puedan ser claramente identificados y medidos de forma fiable.**

33. El reconocimiento de ingresos y gastos con referencia al grado de realización del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de terminación. Según este método, los ingresos derivados del contrato se comparan con los costos del mismo incurridos en la consecución del estado de terminación en que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos, de los gastos y del resultado (ahorro o desahorro) que pueden ser atribuidos a la porción del contrato ya ejecutado. Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada periodo contable.

34. Según el método del porcentaje de terminación, los ingresos del contrato se reconocen como tales, en el estado de rendimiento financiero, a lo largo de los periodos sobre los que se informa en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costos del contrato se reconocerán como gastos en el estado de rendimiento financiero del periodo en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados. No obstante, cuando se estima al inicio del contrato que los costos del mismo serán recuperados por completo por las partes todo exceso esperado de los costos del contrato, sobre los ingresos totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto inmediatamente, de acuerdo con el párrafo 44.

35. El contratista puede haber incurrido en costos que se relacionen con la actividad futura del contrato. Tales costos se registran como activos, siempre que sea probable que los mismos sean recuperables en el futuro. Estos costos representan cantidades debidas por el cliente, y son a menudo clasificados como obra en curso bajo el contrato.

36. El desenlace de un contrato de construcción podrá únicamente estimarse con fiabilidad si es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con el mismo. No obstante, cuando surgiese incertidumbre respecto a la cobrabilidad de una partida ya incluida en los ingresos procedentes del contrato, e incorporada al estado de rendimiento financiero, el saldo incobrable o la partida cuya recuperabilidad haya dejado de ser probable, se reconocerá como un gasto del periodo, en lugar de ser tratada como un ajuste en el importe de los ingresos del contrato.

37. Una entidad es, generalmente, capaz de hacer estimaciones fiables tras negociar un contrato en el que se establecen:

(a) los derechos ejecutables de cada una de las partes contratantes sobre el activo a construir;

(b) la contrapartida a satisfacer, cuando proceda; y

(c) la forma y plazos de pago.

Normalmente, es también necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La entidad revisa y, si es necesario, corrige las estimaciones de los ingresos y costos del contrato, a medida que éste se va ejecutando. La necesidad de que tales revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente.

38. El grado de realización de un contrato puede determinarse de muchas formas. La entidad utilizará el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden incluir:

(a) la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato;

(b) la inspección de los trabajos ejecutados; o

(c) la proporción física del contrato total ejecutada.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado.

39. Cuando se determina el grado de realización por referencia a los costos incurridos hasta la fecha, sólo se incluyen los costos del contrato que reflejan el trabajo efectivamente ejecutado hasta dicho momento. Ejemplos de costos del contrato que se excluyen son los siguientes:

(a) costos que se relacionen con la actividad futura derivada del contrato, tales como los costos de materiales que se hayan entregado en la obra o se hayan dejado en sus proximidades para ser usados en la misma, que sin embargo no se han instalado, usado o aplicado todavía en la ejecución, salvo si tales materiales se han fabricado especialmente para el contrato; y

(b) pagos anticipados a los subcontratistas, por causa de los trabajos que éstos ejecutarán bajo el contrato correspondiente.

40. **Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:**

(a) **los ingresos deben ser reconocidos sólo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato; y**

(b) **los costos del contrato deben reconocerse como gastos del periodo en que se incurren.**

Cualquier resultado negativo neto (desahorro) esperado por causa del contrato de construcción debe ser reconocido inmediatamente como un gasto, de acuerdo con el párrafo 44.

41. A menudo, durante los primeros estadios de ejecución de un contrato, no puede estimarse con suficiente fiabilidad el desenlace final del mismo. No obstante, puede ser probable que la entidad llegue a recuperar los costos incurridos en esta etapa. Por tanto, los ingresos del contrato serán reconocidos en el estado de rendimiento financiero sólo en la proporción que supongan, sobre el total, los costos incurridos que se esperen recuperar. Cuando el desenlace final del contrato no se pueda estimar con suficiente fiabilidad, la entidad se abstendrá de reconocer posibles resultados (ahorro o desahorro). No obstante, incluso cuando el desenlace final no pueda ser conocido con fiabilidad, puede ser probable que los costos totales del contrato vayan a exceder a los ingresos totales. En tal caso, cualquier exceso de los costos totales sobre los ingresos totales del contrato, se reconocerá inmediatamente como gasto, de acuerdo con el párrafo 44.

42. Si los costos del contrato que iban a ser reembolsados por terceras partes probablemente no van a ser recuperados, se reconocerán como un gasto inmediatamente. Ejemplos de circunstancias en las que tal recuperabilidad puede no ser probable, y en las que los costos del contrato pueden necesitar reconocerse de inmediato como gasto, incluyen contratos donde:

(a) no se puede forzar plenamente su cumplimiento, esto es, que su validez está seriamente cuestionada;

(b) la terminación está sujeta al desenlace de una sentencia o un acto legislativo pendiente;

(c) están implicados derechos de propiedad que serán probablemente anulados o expropiados;

(d) el cliente es incapaz de asumir sus obligaciones; o

(e) el contratista es incapaz de cumplir el contrato o las obligaciones que se derivan del mismo.

43. **Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían estimar con suficiente fiabilidad el desenlace del contrato, los ingresos y los gastos asociados con el contrato de construcción deben reconocerse de acuerdo con el párrafo 30, en lugar de hacerlo según lo establecido en el párrafo 40.**

Reconocimiento de resultados negativos (desahorros) esperados

44. **Con respecto a los contratos de construcción en los que se pretende, al principio del contrato, que los costos del mismo sean totalmente recuperados por las partes del contrato, cuando sea probable que los**

costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como gasto.

45. Las entidades del sector público pueden llevar a cabo contratos de construcción que especifiquen que el ingreso que pretende cubrir los costos de construcción será provisto por las otras partes del contrato. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando:

    (a) los departamentos gubernamentales y agencias, que dependen en gran medida de asignaciones o de subvenciones estatales para financiar sus operaciones, estén también autorizados para tomar parte en contratos con empresas públicas o entidades privadas para la construcción de activos en régimen comercial o de recuperación total de costos; o

    (b) los departamentos gubernamentales y agencias que realicen transacciones independientes entre ellas o en régimen comercial como puede ocurrir bajo un modelo "comprador-proveedor" o modelos similares de gobierno.

    En estos casos, cualquier resultado negativo (desahorro) esperado en un contrato de construcción se contabilizará inmediatamente de acuerdo con el párrafo 44.

46. Como se indica en el párrafo 9, en algunos casos una entidad del sector público puede tomar parte en un contrato de construcción sin llegar a recuperar el importe total de costos de las otras partes del contrato. En estos casos, los fondos que exceden de lo especificado en el contrato de construcción serán cubiertos con asignaciones u otras subvenciones estatales al contratista, o con subvenciones generales de terceros (entidades financiadoras) o de otros gobiernos. Los requisitos del párrafo 44 no se aplicarán a estos contratos de construcción.

47. Para determinar el importe de cualquier resultado negativo (desahorro), según el párrafo 44, los ingresos del contrato y el total de costos pueden incluir pagos hechos directamente a los subcontratistas por terceras partes (entidades financiadoras) de acuerdo con los párrafos 22 y 25.

48. La cuantía de este resultado negativo (desahorro) se determina con independencia de:

    (a) si los trabajos del contrato han comenzado o no;

    (b) el estado de realización de la actividad del contrato; o

    (c) el importe del resultado positivo (ahorro) que se espera obtener en otros contratos, siempre que aquellos y éste no sean tratados como uno sólo a efectos contables, de acuerdo con el párrafo 14.

Cambios en las estimaciones

49. El método del porcentaje de obra realizada se aplicará acumulativamente, en cada periodo para el cual se presenta información, a las estimaciones de ingresos y costos totales hasta la fecha. Por lo tanto, el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato en cuestión, o el efecto de un cambio en el desenlace esperado del contrato, serán tratados como cambios en las estimaciones contables (véase la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*). Las estimaciones revisadas se usarán en la determinación de los importes de ingresos y gastos reconocidos en el estado de rendimiento financiero, tanto en el periodo en que tiene lugar el cambio como en los periodos subsiguientes.

Información a revelar

50. **Una entidad revelará:**

    (a) **el importe de los ingresos del contrato reconocidos como tales en el periodo;**

    (b) **los métodos utilizados para determinar la parte de ingreso del contrato reconocido como tal en el periodo; y**

    (c) **los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.**

51. **Una entidad debe revelar, para los contratos en curso en la fecha de presentación de los estados financieros, cada una de las siguientes informaciones:**

    (a) **la cantidad acumulada de costos incurridos y de resultados positivos (ahorro) [menos los resultados negativos (desahorro) reconocidos] hasta la fecha;**

    (b) **la cuantía de los anticipos recibidos; y**

    (c) **la cuantía de las retenciones en los pagos.**

52. Las retenciones son cantidades, procedentes de las certificaciones hechas a los clientes, que no se recuperan hasta la satisfacción de las condiciones especificadas en el contrato para su cobro, o bien hasta que los defectos de la obra han sido rectificados. Las certificaciones son las cantidades facturadas por el trabajo ejecutado bajo el contrato, hayan sido o pagadas por el cliente o no. Los anticipos son las recibidas por el contratista antes de que el trabajo haya sido ejecutado.

53. **Una entidad presentará:**

(a) **los activos que representen cantidades, en términos brutos, adeudadas por los clientes por causa de contratos de construcción; y**

(b) **los pasivos que representen cantidades en términos brutos, adeudadas a los clientes por causa de estos mismos contratos.**

54. La cantidad bruta debida por los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:

(a) los costos incurridos más los resultados positivos (ahorro) reconocidos en el estado de rendimiento financiero; menos

(b) la suma de los resultados negativos (desahorro) reconocidos en el estado de rendimiento financiero y las certificaciones realizadas y facturadas para todos los contratos en curso, en los cuales los costos incurridos más los resultados positivos (ahorro) reconocidos que vayan a ser recuperados a través de los ingresos derivados del contrato [menos los correspondientes resultados negativos (desahorro) reconocidos] excedan a los importes de las certificaciones de obra realizadas y facturadas.

55. La cantidad bruta debida a los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:

(a) los costos incurridos más los resultados positivos (ahorro) reconocidos en el estado de rendimiento financiero; menos

(b) la suma de los resultados negativos (desahorro) reconocidos en el estado de rendimiento financiero y las certificaciones realizadas para todos los contratos en curso, en los que las certificaciones de obra realizadas y facturadas excedan a los costos incurridos más los resultados positivos (ahorro) reconocidos que vayan a ser recuperados a través de los ingresos derivados del contrato [menos los correspondientes resultados negativos (desahorro) reconocidos].

56. Las guías generales sobre información a revelar sobre activos y pasivos contingentes se encuentran en la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. Los activos y pasivos de tipo contingente pueden surgir de circunstancias tales como los costos derivados de garantías, reclamaciones, multas u otras pérdidas eventuales.

Fecha de vigencia

57. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2002. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en**

periodos que comiencen antes del 1 de julio de 2002, se revelará este hecho.

58. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen con posterioridad a la fecha de adopción.

Guía de Implementación

Esta Guía acompaña a la NICSP 11, pero no es parte de la misma.

Información sobre políticas contables

GI1. A continuación se recogen ejemplos de información sobre las políticas contables para un departamento que toma parte en un contrato de construcción no comercial con otras agencias gubernamentales a cambio de recuperación total, parcial o no recuperación del costo de las otras partes del contrato. El Departamento también está autorizado para tomar parte en contratos de construcción comerciales con entidades del sector privado y Empresas Públicas, y para llevar a cabo contratos de recuperación total de costos con ciertos hospitales y universidades públicas.

Contratos no comerciales

GI2. Los costos del contrato se reconocen como gastos en el estado de rendimiento financiero de acuerdo con el método del porcentaje de obra realizada medido con referencia al porcentaje de horas de trabajo ejecutadas en relación con el total de horas de trabajo estimadas para cada contrato. En algunos casos, ciertas actividades de construcción y supervisión técnica han sido subcontratadas a contratistas del sector privado mediante una cuota fija de "realización del contrato". Cuando ocurra esto, los costos de subcontratación se reconocerán como gastos en el estado de rendimiento financiero de acuerdo con el método del porcentaje de obra realizada para cada subcontrato.

GI3. Los ingresos procedentes de contratos de recuperación total de costos y de contratos de recuperación parcial de costos en los que toma parte el Departamento son reconocidos por referencia a los costos recuperables incurridos en el periodo, medidos por la proporción que los costos recuperables incurridos hasta la fecha representan sobre los costos totales estimados para todo el contrato.

Contratos comerciales

GI4. Los ingresos derivados de los contratos de construcción a precio fijo, se reconocen como tales en el estado de rendimiento financiero de acuerdo con el método del porcentaje de obra realizada, medido con referencia al porcentaje de horas de trabajo ejecutadas en relación con el total de horas de trabajo estimadas para cada contrato.

GI5. Los ingresos de los contratos de construcción de margen sobre el costo o basados en el costo se reconocen como tales en el estado de rendimiento financiero por referencia a los costos recuperables incurridos en el periodo, más el margen de ganancia correspondiente, medido por la proporción que los costos incurridos hasta la fecha representan en los totales estimados para todo el contrato.

La determinación de los ingresos y gastos del contrato

GI6. Los ejemplos siguientes se relacionan con contratos de construcción comerciales y no comerciales. Los ejemplos que siguen ilustran un método para la determinación del grado de realización de un contrato, así como el ritmo de reconocimiento en el tiempo de sus ingresos y gastos (ver párrafos 30 a 43 de esta Norma).

Contratos no comerciales

GI7. El Departamento de Trabajos y Servicios (el contratista) ha conseguido un contrato para la construcción de un puente para el Departamento de Carreteras y Autopistas. El Departamento de Trabajos y Servicio se financia por dotación presupuestaria. El contrato de construcción identifica requisitos de construcción que incluyen costos anticipados, especificaciones técnicas y el ritmo de cumplimiento del contrato pero no estipula la recuperación de los costos de construcción directamente del Departamento de Carreteras y Autopistas. El contrato de construcción es un plan clave de gestión y un documento de responsabilidad que atestigua la calidad del diseño y la construcción del puente. Se usa como dato de entrada para valorar el rendimiento de la parte del contrato que debe cumplir con las especificaciones técnicas dentro de los parámetros de costos. Se usa también como dato de entrada para realizar las proyecciones futuras de costos.

GI8. La estimación inicial de los costos del contrato es de 8.000. La construcción del puente llevará tres años. Una agencia de ayuda accede a financiar 4.000, la mitad de los costos del contrato, lo cual queda especificado en el contrato.

GI9. Al final del año 1, la estimación de los costos del contrato aumentó a 8.050. La agencia de ayuda accede a financiar la mitad del incremento en los costos estimados.

GI10. En el año 2 el gobierno, por consejo del Departamento de Carreteras y Autopistas, aprueba una modificación que da lugar a unos costos de contrato adicionales estimados de 150. La agencia de ayuda acuerda financiar el 50% de esta modificación. Al final del año 2, los costos incurridos incluyen 100 de materiales estándares almacenados en la obra, para a ser usados en el año 3 para la terminación del proyecto.

GI11. El Departamento de Trabajos y Servicios determina el grado de realización del contrato, calculando la proporción que los costos del contrato incurridos hasta la fecha suponen sobre la última estimación del total de costos del mismo.

GI12. El resumen de los datos financieros durante el periodo de construcción es el siguiente:

	Año 1	Año 2	Año 3
Ingresos acordados al inicio del contrato	4. 000	4.000	4.000
Variación	–	100	100
Total ingresos del contrato	4.000	4.100	4.100
Costos del contrato hasta la fecha	2.093	6.168	8.200
Costos para terminar el contrato	5.957	2.032	–
Costos del contrato totales estimados	8.050	8.200	8.200
Grado de realización	26%	74%	100%

GI13. El porcentaje de realización para el año 2 (74%) se determina excluyendo de los costos del contrato, para el grado de ejecución hasta la fecha, los 100 de materiales estándares almacenados en la obra para ser utilizados durante el año 3.

GI14. Las cantidades de ingresos y gastos llevados al estado de rendimiento financiero en cada uno de los tres años, son como sigue:

	Acumulado	Reconocido en años anteriores	Reconocido en el periodo corriente
Año 1			
Ingresos (4.000 x 0,26)	1.040		1.040
Gastos (8.050 x 0,26)	2.093		2.093
Año 2			
Ingresos (4.100 x 0,74)	3.034	1.040	1.994
Gastos (8.200 x 0,74)	6.068	2.093	3.975
Año 3			
Ingresos (4.100 x 1,00)	4.100	3.034	1.066
Gastos (8.200 x 1,00)	8.200	6.068	2.132

Contratos comerciales

GI15. El Departamento de Trabajos y Servicios (el contratista), financiado fundamentalmente mediante apropiaciones autorizadas para emprender determinados trabajos de construcción en régimen comercial para entidades del sector privado. Con la autorización del Ministro, el Departamento ha conseguido un contrato de precio fijo de 9.000 para la construcción de un puente.

GI16. La cantidad de ingreso inicialmente pactada en el contrato es de 9.000. La estimación inicial que el contratista hace de los costos es de 8.000. La construcción del puente llevará tres años.

GI17. Al final del año 1, el Departamento estima que los costos totales del contrato han subido hasta 8.050.

GI18. En el año 2, el cliente aprueba una modificación que representa un incremento en los ingresos del contrato de 200 y unos costos del contrato adicionales estimados de 150. Al final del año 2, los costos incurridos incluyen 100 de materiales estándares almacenados en la obra, para a ser usados en el año 3 para la terminación del proyecto.

GI19. El Departamento determina el grado de realización del contrato, calculando la proporción que los costos del contrato incurridos hasta la fecha suponen sobre la última estimación del total de costos del mismo. El resumen de los datos financieros durante el periodo de construcción es el siguiente:

	Año 1	**Año 2**	**Año 3**
Ingresos acordados al inicio del contrato	9.000	9.000	9.000
Variación	–	200	200
Total ingresos del contrato	9.000	9.200	9.200
Costos del contrato hasta la fecha	2.093	6.168	8.200
Costos para terminar el contrato	5.957	2.032	–
Costos del contrato totales estimados	8.050	8.200	8.200
Resultado positivo (ahorro) estimado	950	1.000	1.000
Grado de realización	26%	74%	100%

GI20. El porcentaje de realización para el año 2 (74%) se determina excluyendo de los costos del contrato, para el grado de ejecución hasta la fecha, los 100 de materiales estándares almacenados en la obra para ser utilizados durante el año 3.

GI21. Las cantidades de ingresos, gastos y resultados positivos (ahorros) llevados al estado de rendimiento financiero en cada uno de los tres años, son como sigue:

	Acumulado	**Reconocido en años anteriores**	**Reconocido en el periodo corriente**
Año 1			
Ingresos (9.000 x 0,26)	2.340		2.340
Gastos (8.050 x 0,26)	2.093		2.093
Superávit	247		247
Año 2			

Ingresos (9.200 x 0,74)	6.808	2.340	4.468
Gastos (8.200 x 0,74)	6.068	2.093	3.975
Superávit	740	247	493
Año 3			
Ingresos (9.200 x 1,00)	9.200	6.808	2.392
Gastos (8.200 x 1,00)	8.200	6.068	2.132
Superávit	1.000	740	260

Información a revelar sobre el contrato

Contratos financiados con asignaciones o fondos de ayuda y Contratos de recuperación total de costos.

GI22. El Departamento de Trabajos y Servicios ha sido creado recientemente como una entidad que gestiona la construcción de la mayoría de edificios y carreteras para otras entidades gubernamentales. Está financiado principalmente por asignaciones previa autorización del Ministro, está autorizado para realizar proyectos de construcción financiados por agencias de ayuda tanto nacional como internacional. Tiene capacidad propia para construir y también puede subcontratar. Con la aprobación del Ministro, el Departamento también podría llevar a cabo trabajos de construcción tanto en régimen comercial para entidades del sector privado y empresas públicas, así como en régimen de recuperación total de costos para hospitales y universidades públicas.

GI23. El Departamento de Trabajos y Servicios ha finalizado su primer ejercicio de operaciones. Todos sus costos contractuales incurridos han sido pagados en efectivo y todas sus certificaciones (a agencias de ayuda que han encargado los trabajos de construcción) han sido recibidas en efectivo. No se hicieron anticipos al Departamento durante este periodo. Los costos incurridos por los contratos B y C incluyen gastos de materiales que han sido comprados para el correspondiente contrato, pero no han sido utilizados en su ejecución hasta la fecha. No se han llevado a cabo contratos comerciales este año. (Ver más adelante ejemplos de contratos comerciales.)

- El contrato A está financiado por una asignación del presupuesto de ingresos general. (El contrato no incluye ingresos como tales).
- El contrato B se lleva a cabo con el Departamento de Educación y la Agencia de Ayuda XX que financia el 50% de los costos de construcción. (el 50% de los costos del contrato es reembolsable por las partes y por ello pueden considerarse como ingresos del contrato.)

- El contrato C está totalmente financiado por la Universidad Nacional. Los términos de los acuerdos especifican que todos los costos del contrato son reembolsables por la Universidad Nacional del fondo para grandes construcciones de la Universidad. Por lo tanto, los "ingresos del contrato" se definen igual que los costos del contrato.)

GI24. El estado de los tres contratos en curso, al final del Año 1, es el siguiente:

	Contrato			
	A	**B**	**C**	**Total**
Ingresos del contrato (reconocidos según el párrafo 30)	–	225	350	575
Gastos del contrato (reconocidos según el párrafo 30)	110	450	350	910
Costos del contrato financiados mediante asignación	110	225	–	335
Costos del contrato incurridos en el periodo	110	510	450	1.070
-reconocidos como gastos (párrafo 30)	110	450	350	910
-reconocidos como activos (párrafo 35)	–	60	100	160
Ingresos del contrato (véase arriba)	–	225	350	575
Certificaciones a cuenta (párrafo 52)	–	225	330	555
Ingresos no certificados	–	–	20	20
Anticipos (párrafo 52)	–	–	–	–

Los saldos y cantidades que deben ser incluidas en las revelaciones de los estados financieros son las siguientes:

Ingresos del contrato, reconocidos como tales en el periodo [párrafo 50(a)]	575
Costos del contrato incurridos hasta la fecha [párrafo 51(a)] [no hay resultados positivos (ahorro) reconocidos menos resultados negativos (desahorro) reconocidos]	1.070
Saldo bruto adeudado por los clientes por el trabajo ejecutado [determinado de acuerdo con el párrafo 54 y presentado entre los activos de acuerdo con el párrafo 53(a)]	150

Los saldos y cantidades que deben ser incluidas en las revelaciones de los estados financieros son las siguientes:

Ingresos del contrato, reconocidos como tales en el periodo [párrafo 50(a)]	575
Costos del contrato incurridos hasta la fecha [párrafo 51(a)] [no hay resultados positivos (ahorro) reconocidos menos resultados negativos (desahorro) reconocidos]	1.070
Saldo bruto adeudado por los clientes por el trabajo ejecutado [determinado de acuerdo con el párrafo 54 y presentado entre los activos de acuerdo con el párrafo 53(a)]	150

Los saldos que se presentan, de acuerdo con los párrafos 51(a) y 53(a) han sido calculados como sigue: (*Nota: el ingreso del contrato B es el 50% de los costos*):

	A	**B**	**C**	**Total**
Costos incurridos en el contrato	110	510	450	1.070
Certificaciones	0	225	330	555
Adeudado por Agencias de Ayuda y Clientes	–	30	120	150

GI25. El saldo presentado de acuerdo con el párrafo 51(a) es el mismo que el saldo para el periodo corriente, puesto que la información a revelar se refiere sólo al primer año de actividad.

Contratos comerciales

GI26. La División Nacional de Trabajos de Construcción ha sido establecida dentro del Departamento de Trabajos y Servicios para encargarse de los trabajos de construcción de base comercial para las EP y las entidades privadas según la dirección y con la aprobación del Ministro. La División ha concluido su primer año de operaciones. Todos los costos incurridos por los contratos han sido pagados en efectivo, y también se han liquidado en efectivo los anticipos y certificaciones correspondientes. Los costos incurridos por los contratos B, C y E incluyen gastos de materiales que han sido comprados para el correspondiente contrato, pero no han sido utilizados en su ejecución hasta la fecha. Para los contratos B, C y E, los clientes han realizado anticipos por trabajo todavía no ejecutado.

GI27. El estado de los cinco contratos en curso, al final del Año 1, es como sigue:

	Contrato					
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**Total**
Ingresos del contrato reconocidos según el párrafo 30	145	520	380	200	55	1.300
Gastos del contrato reconocidos según el párrafo 30	110	450	350	250	55	1.215
Resultados negativos (desahorro) esperados reconocidos según el párrafo 44	–	–	–	40	30	70
Resultados positivos (ahorro) reconocidos menos resultados negativos (desahorro) reconocidos	35	70	30	(90)	(30)	15
Costos del contrato incurridos en el periodo	110	510	450	250	100	1.420
Costos del contrato incurridos reconocidos como gastos del contrato en el periodo acuerdo con el párrafo 30	110	450	350	250	55	1.215
Costos relacionados con la actividad futura reconocidos como activos de acuerdo con el párrafo 35	–	60	100	–	45	205
Ingresos del contrato (véase arriba)	145	520	380	200	55	1.300
Certificaciones a cuenta (párrafo 52)	100	520	380	180	55	1.235
Ingresos del contrato no certificados	45	–	–	20	–	65
Anticipos (párrafo 52)	–	80	20	–	25	125

Los importes y saldos que deben presentarse, de acuerdo con la Norma, son los siguientes:

Ingresos del contrato, reconocidos como tales en el periodo [párrafo 50(a)]	1,300
Costos incurridos en el contrato y resultados positivos (ahorro) [menos resultados negativos (desahorro) reconocidos hasta la fecha (párrafo 51(a)]	1,435

Anticipos recibidos [párrafo 51(b)]	125
Importe bruto adeudado por los clientes por el trabajo ejecutado – presentado como un activo, de acuerdo con el párrafo 53(a)	220
Importe bruto adeudado a los clientes por el trabajo del contrato -presentado un activo de acuerdo con el párrafo 53(b)	(20)

Los importes a revelar, de acuerdo con los párrafos 51(a), 53(a) y 53(b) han sido calculados como sigue:

	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**Total**
Costos incurridos en el contrato	110	510	450	250	100	1.420
Resultados positivos (ahorro) reconocidos menos resultados negativos (desahorro) reconocidos	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1.435
Certificaciones	100	520	380	180	55	1.235
Adeudado por los clientes	45	60	100	–	15	220
Adeudado a los clientes	–	–	–	(20)	–	(20)

GI28. El saldo presentado de acuerdo con el párrafo 51(a) es el mismo que el saldo para el periodo corriente, puesto que la información a revelar se refiere sólo al primer año de actividad.

Comparación con la NIC 11

La NICSP 11 *Contratos de Construcción* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 11, *Contratos de Construcción*. Las principales diferencias entre la NICSP 11 y la NIC 11 son las siguientes:

- La NICSP 11 incluye un comentario adicional al de la NIC 11 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 11 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 11. El ejemplo más significativo es el uso de los términos “ingreso" (en lugar de ingreso de actividades ordinarias) y “estado de rendimiento financiero en la NICSP 11. Los términos equivalentes en la NIC 11 son “ingresos” y “estado de resultados”.
- La NICSP 11 incluye contratos vinculantes, los cuales no poseen la forma de contratos legales dentro del alcance de la Norma.
- La NICSP 11 incluye los contratos basados en el costo y contratos no comerciales dentro del alcance de la Norma.
- La NICSP 11 deja claro que el requisito para el reconocimiento inmediato de resultados negativos (desahorro) esperados sobre un contrato se cumple cuando los costos del contrato exceden al total de ingresos del contrato, y se aplica sólo a contratos en los que se propone al principio de los mismos que los costos van a ser totalmente recuperados de las partes del contrato.
- La NICSP 11 incluye ejemplos adicionales para ilustrar la aplicación de la Norma a los contratos de construcción no comerciales.

NICSP 12—INVENTARIOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 (revisada en 2003) *Inventarios* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 2, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 12—INVENTARIOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 12, *Inventarios* fue emitida en julio de 2001.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 12 revisada.

Desde entonces, la NICSP 12 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- NICSP 27, *Agricultura* (emitida en diciembre de 2009)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 12

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de introducción	[Eliminado]	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
2	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009 NICSP 29 enero de 2010
15	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
29	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009
33	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
51A	Nuevo	NICSP 27 diciembre de 2009

Diciembre de 2006

NICSP 12—INVENTARIOS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2–8
Definiciones	9–14
Valor realizable neto	10
Inventarios	11–14
Medición de los inventarios	15–43
Costo de los inventarios	18–31
Costos de adquisición	19
Costos de conversión	20–23
Otros costos	24–27
Costo de los inventarios para un suministrador de servicios	28
Costo de producto agrícola cosechada a partir de activos biológicos	29
Técnicas de medición de costos	30–31
Fórmulas del costo	32–37
Valor realizable neto	38–42
Distribución de bienes sin contraprestación o con contraprestación simbólica	43
Reconocimiento como un gasto	44–46
Información a revelar	47–50
Fecha de vigencia	51–52
Derogación de la NICSP 12 (2001)	53
Fundamentos de las conclusiones	
Comparación con la NIC 2	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 12, *Inventarios*, está contenida en los párrafos 1 a 53. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 12 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como activo, para diferirlo hasta que los ingresos relacionados sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación del costo, y su reconocimiento posterior como un gasto, incluyendo cualquier corrección del importe en libros al valor realizable neto. También suministra directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente estados financieros según la base de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilidad de todos los inventarios excepto:**

   (a) **las obras en curso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la NICSP 11 *Contratos de Construcción*);**

   (b) **los instrumentos financieros (véase NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación* y NICSP 29 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*);**

   (c) **los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y producto agrícola en el punto de cosecha o recolección (véase la NICSP 27 *Agricultura*); y**

   (d) **trabajo en proceso de servicios que van a ser prestados recibiendo a cambio, directamente de los receptores de los mismos, una contraprestación nula o simbólica.**

3. **Esta Norma no es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por:**

   (a) **Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha, y de minerales y de productos minerales, siempre que sean medidos por su valor realizable neto, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores industriales. Cuando estos inventarios se miden al valor realizable neto, los cambios en ese valor se reconocen como resultado (ahorro o desahorro) en el periodo del cambio; y**

   (b) **los corredores que comercian con materias primas cotizadas, que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta. En el caso de que esos inventarios se lleven al valor razonable menos costos de venta, los cambios en el importe del**

valor razonable menos costos de venta se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) en que se produzcan dichos cambios.

4. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

5. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitido por el IPSASB explica que a las Empresas Públicas (EP) se les aplica las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

6. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el párrafo 2(d) no son contemplados por la NIC 2 *Inventarios*, y se excluyen del alcance de esa Norma porque son cuestiones específicas del sector público que requieren ulterior consideración.

7. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el párrafo 3(a) se miden por su valor realizable neto en ciertas fases de la producción. Ello ocurre, por ejemplo, (a) cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído los minerales, siempre que su venta esté asegurada por un contrato a plazo sea cual fuere su tipo o garantizada por el gobierno, o bien (b) cuando existe un mercado activo y el riesgo de fracasar en la venta sea mínimo. Esos inventarios se excluyen únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

8. Los intermediarios que comercian son aquéllos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el párrafo 3(b) se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o un margen de comercialización. Cuando esos inventarios se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta, quedarán excluidos únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

Definiciones

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

   <u>Costo corriente de reposición</u> (<u>Current replacement cost</u>) es el costo en el que la entidad incurriría al adquirir el activo en la fecha de presentación.

   <u>Inventarios</u> (<u>Inventories</u>) son activos:

   (a) **en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción;**

(b) **en forma de materiales o suministros, para ser consumidos o distribuidos en la prestación de servicios;**

(c) **conservados para su venta o distribución, en el curso ordinario de las operaciones; o**

(d) **en proceso de producción para su venta o distribución.**

Valor realizable neto (Net realizable value) es el precio estimado de venta en el curso ordinario de las operaciones, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta, intercambio o distribución.

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 separado.

Valor realizable neto

10. El valor realizable neto hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios, en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el importe por el cual este mismo inventario podría ser intercambiado en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados. El primero es un valor específico para la entidad; mientras que el último no. El valor realizable neto de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta.

Inventarios

11. Los inventarios también incluyen los bienes comprados y mantenidos para revender, incluyendo, por ejemplo, las mercancías adquiridas por una entidad almacenadas para revender, o los terrenos y otros activos inmuebles mantenidos para la venta. Los inventarios también comprenden los bienes producidos terminados, o trabajo en proceso producido por la entidad. Los inventarios también incluyen materiales y suministros en espera de ser utilizados en el proceso productivo y bienes comprados o producidos por la entidad para ser distribuidos a terceros, sin contraprestación o por una contraprestación insignificante, por ejemplo, los libros de texto fabricados por una autoridad sanitaria para donarlos a las escuelas. En muchas entidades del sector público los inventarios guardarán más relación con la prestación de servicios que con las mercancías compradas y almacenadas para su venta o con las producidas para la venta. En el caso de un suministrador de servicios, como se describe en el párrafo 28, los inventarios estarán formados por el costo de los servicios para los que la empresa no ha reconocido todavía el ingreso correspondiente (las directrices generales para el reconocimiento de ingresos pueden encontrarse en la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*).

12. Los inventarios en el sector público pueden incluir:

    (a) municiones;

    (b) materiales consumibles;

    (c) materiales de mantenimiento;

    (d) piezas de repuesto de planta o equipo que no se tratan en la norma de propiedades, planta y equipo;

    (e) reservas estratégicas (por ejemplo, reservas de energía);

    (f) existencias de moneda no emitida;

    (g) suministros del servicio postal almacenados para la venta (por ejemplo, sellos o estampillas);

    (h) obra en curso, incluyendo:

        (i) materiales para cursos de formación o prácticas; y

        (ii) servicios a clientes (por ejemplo, servicios de auditoría) cuando estos servicios se venden a precios de mercado; y

    (i) terrenos o propiedades mantenidos para la venta.

13. Si los gobiernos controlan los derechos para crear y emitir varios activos, incluyendo los sellos postales y la moneda, estos artículos de inventario se reconocen como inventarios a efectos de esta Norma. No se presentan a su valor nominal, sino que son cedidos de acuerdo con el párrafo 15, es decir, a su costo de impresión o de acuñación.

14. Cuando un gobierno mantiene reservas estratégicas, tales como reservas de energía (por ejemplo, petróleo), para uso en caso de emergencia u otras situaciones (por ejemplo, desastres naturales u otras emergencias en defensas civiles), estas reservas se reconocen como inventarios a efectos de esta Norma y se tratan en consecuencia.

Medición de los inventarios

15. **Los inventarios deberán medirse al costo o al valor realizable neto, el que sea menor, excepto cuando se aplique el párrafo 16 o el párrafo 17.**

16. **Cuando se adquiere un inventario a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición.**

17. **Los inventarios deberán medirse al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición cuando se mantengan para:**

    (a) **distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica; o**

(b) **consumirlos en el proceso de producción de bienes que van a ser distribuidos sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante.**

Costo de los inventarios

18. **El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.**

Costos de adquisición

19. El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, incluyendo aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables por la entidad de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales y suministros. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Costos de conversión

20. Los costos de convertir inventarios de trabajos en proceso en inventarios de productos terminados se incurren principalmente en un entorno manufacturero. Los costos de conversión de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la amortización y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Los costos indirectos variables son todos aquellos costos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirectos.

21. El proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se

reconocerán como gastos del periodo en el que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

22. Por ejemplo, la distribución de los costos, tanto fijos como variables, incurridos en el desarrollo de terrenos no productivos mantenida para la venta de terrenos para viviendas o comercios, podría incluir costos relacionados con jardinería, drenaje, instalación de tuberías para conectar a la red de alcantarillado, etc.

23. El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá el costo total, entre los productos, utilizando bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en proceso, en el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, o cuando se complete el proceso productivo. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo. Cuando este es el caso, se miden frecuentemente al valor realizable neto, deduciendo tal valor del costo del producto principal. Como resultado de esta distribución, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos

24. Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.

25. Son ejemplos de costos excluidos del valor de los inventarios, y por tanto a reconocer como gastos del periodo en el cual se incurren, los siguientes:

    (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;

    (b) los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;

    (c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y

    (d) los costos de venta.

26. La NICSP 5 *Costos por Préstamos*, identifica circunstancias concretas en las que los costos por préstamos se incluyen en el costo de los inventarios.

27. Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. Cuando el acuerdo contenga de hecho un elemento de financiación, como puede ser, por ejemplo, la diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el importe pagado, este elemento se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación.

Costo de los inventarios para un suministrador de servicios

28. En la medida en que un proveedor de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción, [excepto en los casos recogidos en el párrafo 2(d)]. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. No se incluyen los costos de mano de obra que no intervienen en la prestación del servicio. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, así como el personal de administración general, no se incluyen en el costo de los inventarios, siendo por el contrario reconocidos como gastos del periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un proveedor de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el proveedor de servicios.

Costo de producto agrícola cosechado a partir de activos biológicos

29. De acuerdo con la NICSP 27 *Agricultura*, los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costos de venta en el momento de su cosecha o recolección. Este es el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de esta Norma.

Técnicas de medición de costos

30. Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado.

31. Los inventarios pueden transferirse a la entidad a través de una transacción sin contraprestación. Por ejemplo, una agencia de ayuda internacional puede donar suministros médicos a un hospital público en el periodo

posterior a un desastre natural. En estas circunstancias, el costo del inventario es su valor razonable en la fecha que es adquirido.

Fórmulas del costo

32. **El costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.**

33. La identificación específica del costo significa que cada tipo de costo concreto se aplica a productos determinados de los inventarios. Este es el tratamiento adecuado para los productos que se segregan para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido comprados o producidos. Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inadecuada cuando, en los inventarios, haya un gran número de productos que sean habitualmente intercambiables. En tales circunstancias, el método para seleccionar qué productos van a permanecer en inventario, podría ser usado para obtener efectos predeterminados en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

34. **Al aplicar el párrafo 33 una entidad usará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan la misma naturaleza y uso para la entidad. Para inventarios con diferente naturaleza o uso (por ejemplo, ciertas materias primas cotizadas utilizadas en un segmento y el mismo tipo de materias primas cotizadas utilizadas en otro segmento), se puede justificar utilizar fórmulas de costo diferentes. Una diferencia en la localización geográfica de los inventarios (y en las respectivas normas fiscales), no es suficiente por sí misma para justificar el uso de formulas de costo distintas.**

35. **El costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 32, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO, por sus siglas en inglés) o costo promedio ponderado. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes.**

36. Por ejemplo, los inventarios utilizados en un segmento del negocio pueden tener un uso para la entidad diferente del que se da al mismo tipo de inventarios, en otro segmento del negocio. Sin embargo, una diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios no es, por sí misma, motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de costo diferentes.

37. La fórmula FIFO supone que los productos en inventario que fueron comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en el inventario al final

del periodo serán los producidos o comprados más recientemente. Si se utiliza el método o fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del periodo, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el periodo. El promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad.

Valor realizable neto

38. El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta, intercambio o distribución han aumentado. La práctica de rebajar el saldo de los inventarios, por debajo del costo hasta el valor realizable neto, es coherente con el punto de vista según el cual dichos activos no deben registrarse por encima de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados a realizar con su venta, intercambio, distribución o uso.

39. La rebaja en los inventarios hasta alcanzar el valor realizable neto, se suele calcular para cada tipo de producto. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de productos en inventario que tienen propósitos o usos finales similares y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otros productos de la misma línea. No es apropiado realizar rebajas basadas en clasificaciones de inventarios, por ejemplo productos terminados, o sobre todos los inventarios de una operación o segmento geográfico determinado. Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, sus costos en relación con cada servicio para el que se espera cargar un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.

40. Al hacer las estimaciones del valor realizable neto, también se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios. Por ejemplo, el valor realizable neto de la cantidad de inventarios que se mantienen para cumplir con los contratos de venta, o de prestación de servicios, se basa en el precio del contrato. Si los contratos de ventas son por menor cantidad que la mantenida en inventario, el valor realizable neto del exceso se determina a partir de los precios generales de venta. Las guías para el tratamiento de provisiones o pasivos contingentes, tales como los que surgen en los contratos firmes de venta que excedan las cantidades de inventario mantenidas, o por contratos de compra firmes pueden ser encontrados en la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.*

41. Las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de inventarios, no serán rebajadas por debajo del costo, si los productos terminados a los que se incorporen se espera que serán vendidos, intercambiados o distribuidos al costo o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción en el precio de las materias primas, indique que el costo de los productos terminados excede a su valor realizable neto, se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En tales circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor realizable neto.

42. Se realizará una nueva evaluación del valor realizable neto al final de cada periodo. Cuando las circunstancias, que previamente causaron la rebaja de inventarios por debajo del costo, hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor realizable neto como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de dicha rebaja (es decir la reversión se limita al importe de la rebaja original), de manera que el nuevo valor en libros sea el menor entre el costo y el valor realizable neto revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencia, que se lleva al valor realizable neto porque ha bajado su precio de venta, está todavía en inventario de un periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado.

Distribución de bienes sin contraprestación o con contraprestación simbólica

43. Una entidad del sector público puede mantener inventarios cuyos beneficios económicos o potencial de servicio futuros no estén directamente relacionados con la capacidad de generar entradas netas de efectivo. Estos tipos de inventarios pueden surgir cuando un gobierno ha decidido distribuir ciertos bienes recibiendo a cambio una contraprestación nula o simbólica. En estos casos, los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de los inventarios a efectos de presentación de información financiera se reflejan por la cantidad que la entidad necesitaría pagar para adquirir los beneficios económicos o potencial de servicio si esto fuera necesario para alcanzar los objetivos de la entidad. Cuando los beneficios económicos o potencial de servicio no puedan ser adquiridos en el mercado, será necesario hacer una estimación del costo de reposición. Si cambia el propósito para el cual se mantiene el inventario, entonces éste se valorará según las disposiciones del párrafo 15.

Reconocimiento como un gasto

44. **Cuando los inventarios se venden, se intercambian o se distribuyen, el importe en libros de los mismos se reconocerá como un gasto en el periodo en el que se registran los correspondientes ingresos. Si no supone un ingreso, los gastos se reconocen cuando se distribuyen los bienes o se presta el servicio. El importe de cualquier rebaja en los inventarios, y todas las pérdidas en los mismos, se reconocerán como**

un gasto en el periodo en que tenga lugar dicha rebaja. El importe de cualquier reversión de las rebajas de inventarios se registrará como una reducción en el importe de los inventarios reconocidos como un gasto, en el periodo en que la reversión tenga lugar.

45. Para un proveedor de servicios, el momento en el que se reconocen los inventarios como gasto, normalmente coincide con el momento en el que el servicio es prestado, o el de facturación de dicho servicio.

46. El costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios que se emplean como componentes de los trabajos realizados, por la entidad, para los elementos de propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios asignados a otros activos de esta manera, se reconocerán como un gasto a lo largo de su vida útil.

Información a revelar

47. **Los estados financieros deben revelar la siguiente información:**

(a) **las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos utilizada;**

(b) **el importe total en libros de los inventarios y los importes según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;**

(c) **el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta;**

(d) **el importe de los inventarios reconocido como un gasto durante el periodo;**

(e) **el importe de las rebajas de valor de los inventarios reconocidas como un gasto en el periodo, de acuerdo con el párrafo 42;**

(f) **los importes de las reversiones en las rebajas de valor que son reconocidas en el estado de rendimiento financiero del período, de acuerdo con el párrafo 42;**

(g) **las circunstancias o eventos que han producido la reversión de las rebajas de los inventarios, de acuerdo el párrafo 42; y**

(h) **el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía de deudas.**

48. La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes en el periodo, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en

curso y productos terminados. Los inventarios de un prestador de servicios pueden ser descritos como trabajos en curso.

49. El costo de los inventarios, reconocido como un gasto durante el periodo, se compone de aquellos costos anteriormente incluidos en la medición de los inventarios que han sido ahora vendidos, intercambiados o distribuidos, y los costos indirectos no distribuidos y los importes anormales de los costos de producción de los inventarios. Las circunstancias de la entidad pueden justificar la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución.

50. Algunas entidades adoptan un formato del resultado (ahorro o desahorro) que da lugar a que se revele información sobre importes diferentes al costo de los inventarios reconocido como un gasto durante el periodo. Según este formato, una entidad presentará un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos. En este caso, la entidad revelará los costos reconocidos como un gasto de materias primas y consumibles, costos de mano de obra y otros costos, junto con el importe del cambio neto en los inventarios para el periodo.

Fecha de vigencia

51. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2008, se revelará este hecho.**

51A. La NICSP 27 modificó el párrafo 29. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011. Si una entidad aplica la NICSP 27 para un periodo que comience antes del 1 de abril de 2011, la modificación deberá aplicarse para el periodo anterior.

52. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción.

Derogación de la NICSP 12 (2001)

53. Esta Norma deroga la NICSP 12 *Inventarios* emitida en 2001.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 12, pero no son parte de la misma.

Antecedentes

FC1 El Programa de convergencia con las NIIF es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengado) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea apropiado para las entidades del sector público.

FC2 Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para apartarse. La falta de aplicación de su NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sea apropiada para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus NIIF equivalentes se identifican en la *Comparación con las NIIF* incluida en cada NICSP.

FC3 En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de propuesta de modificación de 13 de las NIC[1] como parte de su Proyecto de mejoras general. Los objetivos del proyecto de Mejora General del IASB eran "reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras". Las NIC finales se emitió en diciembre de 2003.

FC4 La NICSP 12, emitida en julio de 2001 se basó en la NIC 2 (revisada en 1993), *Inventarios* que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003. Al final de 2003 el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC), [2] puso en marcha un Proyecto de Mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

FC5 El IPSASB revisó la NIC 2 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. (Los Fundamentos de las conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los

1 Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se emitieron por el predecesor del IASB –el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Las Normas emitidas por el IASB se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB ha definido las NIIF integrando las NIIF, las NIC y las Interpretaciones de las Normas. En algunos casos, el IASB ha modificado, en lugar de reemplazado, las NIC, en cuyo caso la numeración antigua de las NIC se ha mantenido.

2 El PSC se convirtió en el IPSASB cuando el Consejo de la IFAC cambió el mandato del PSC para pasar a ser un consejo emisor de normas independiente en noviembre de 2004.

subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB en http://www.iasb.org). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la falta de aplicación.

FC6 La NIC 2 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de la emisión de las NIIF después de diciembre de 2003. La NICSP 12 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Comparación con la NIC 2

La NICSP 12 *Inventarios* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 2 (Revisada en 2003). Las principales diferencias entre la NICSP 12 y la NIC 2 son las siguientes:

- La NICSP 12 utiliza una definición diferente de la NIC 2; la diferencia reconoce que en el sector público algunos inventarios se distribuyen a cambio una contraprestación nula o insignificante.
- La NICSP 12 aclara que los trabajos en curso de servicios que van a ser prestados recibiendo a cambio, directamente de los receptores de los mismos, una contraprestación nula o insignificante, se excluyen del alcance de la norma.
- En la NICSP 12 se ha incluido una definición de costo corriente de reposición, que no se incluye en la NIC 2.
- La NICSP 12 requiere que cuando se adquieran los inventarios a través de una transacción sin contraprestación su costo es el valor razonable en la fecha de la adquisición.
- La NICSP 12 requiere que si los inventarios se suministran a cambio de una contraprestación nula o insignificante, se valoren al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición.
- La NICSP 2 incluye un comentario adicional al de la NIC 2 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 12 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 2. El ejemplo más significativo es el uso de los términos “estado de rendimiento financiero en la NICSP 12. El término equivalente en la NIC 2 es “estado del resultado”
- La NICSP 12 utiliza el término “ingreso”, que tiene en la NIC 2 un significado más amplio que el término “ingreso de actividades ordinarias”.

NICSP 13—ARRENDAMIENTOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 17 (revisada en 2003), *Arrendamientos*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 17, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 13—ARRENDAMIENTOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 13, *Arrendamientos* fue emitida en diciembre de 2001.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 13 revisada.

Desde entonces, la NICSP 13 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* (emitida en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- NICSP 27, *Agricultura* (emitida en diciembre de 2009)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 13

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
2	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009
19	Eliminado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
20	Eliminado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
20A	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
25	Modificado	NICSP 32 octubre de 2011
26	Modificado	NICSP 32 octubre de 2011
27	Modificado	NICSP 32 octubre de 2011

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
36	Modificado	NICSP 31 enero de 2010
40	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
41	Modificado	NICSP 31 enero de 2010
44	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
66	Modificado	NICSP 31 enero de 2010
84A	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
85A	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
85B	Nuevo	NICSP 32 octubre de 2011

Diciembre de 2006

NICSP 13—ARRENDAMIENTOS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2–7
Definiciones	8–11
Cambios en los pagos por arrendamiento entre su inicio y el comienzo del plazo del arrendamiento	9
Contratos de alquiler con opción de compra	10
Tasa de interés incremental del préstamo	11
Clasificación de los arrendamientos	12–24
Arrendamientos y otros contratos	25–27
El arrendamiento en los estados financieros del arrendatario	28–44
Arrendamientos financieros	28–41
Arrendamientos operativos	42–44
Arrendamientos en los estados financieros de los arrendadores	45–69
Arrendamientos financieros	45–61
Reconocimiento inicial	50-61
Arrendamientos operativos	62–69
Transacciones de venta con arrendamiento posterior	70–78
Disposiciones transitorias	79–84
Fecha de vigencia	85–86
Derogación de la NICSP 13 (2001)	87
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Comparación con la NIC 17	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 13, *Arrendamientos*, está contenida en los párrafos 1 a 87. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 13 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables apropiadas para contabilizar y revelar la información correspondiente a los arrendamientos operativos y financieros.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma al contabilizar todos los tipos de arrendamientos excepto:**

   (a) **acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares; y**

   (b) **acuerdos sobre licencias para temas tales como películas, grabaciones en vídeo, funciones de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.**

   Sin embargo, esta Norma no será aplicable como base para la medición de:

   (a) **propiedades poseídas por arrendatarios que se contabilizan como propiedad de inversión (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*);**

   (b) **propiedades de inversión suministradas por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo (véase la NICSP 16);**

   (c) **activos biológicos poseídos por arrendatarios en régimen de arrendamiento financiero (véase la NICSP 27, *Agricultura*); o**

   (d) **activos biológicos suministrados por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo (véase la NICSP 27).**

3. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

4. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitido por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

5. Esta Norma será de aplicación a los acuerdos mediante los cuales se transfiere el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quedara obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de los citados activos. Esta Norma no será de aplicación a los acuerdos que tienen la naturaleza de contratos de servicios, donde una parte no transfiera a la otra el derecho a usar algún tipo de activo. Las entidades del sector público pueden llevar a

cabo acuerdos complejos para la prestación de servicios, los cuales pueden o no incluir arrendamiento de activos. Estos acuerdos son tratados en los párrafos 25 a 27.

6. Esta Norma no es de aplicación a (a) acuerdos de arrendamiento para explorar o usar recursos naturales tales como petróleo, gas natural, árboles, metales y otros derechos mineros, y (b) acuerdos sobre licencias para temas tales como películas, grabaciones en vídeo, funciones de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor. Esto se debe a que estos tipos de acuerdos pueden originar temas contables complejos que deben ser tratados por separado.

7. Esta Norma no es de aplicación a las propiedades de inversión. Las propiedades de inversión son medidas por arrendadores y arrendatarios según las disposiciones de la NICSP 16.

Definiciones

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

El comienzo del plazo del arrendamiento (Commencement of the lease term) es la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho de utilizar el activo arrendado. Es la fecha del reconocimiento inicial del arrendamiento (es decir, del reconocimiento de los activos, pasivos, ingresos o gastos derivados del arrendamiento, según proceda).

Cuotas contingentes por arrendamientos (Contingent rent) son la parte de los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que se basa en el importe futuro de un factor que varía por razones distintas del mero paso del tiempo (por ejemplo, un tanto por ciento de las ventas futuras, grado de utilización futuro, índices de precios futuros, tasas de interés de mercado futuras).

Vida económica (Economic life) es:

(a) **el periodo durante el cual se espera que un activo produzca beneficios económicos o potencial de servicio para uno o más usuarios; o**

(b) **el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más eventuales usuarios.**

Arrendamiento financiero (Finance lease) es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida.

Inversión bruta en el arrendamiento (Gross investment in the lease) es la suma de:

(a) **los pagos mínimos por recibir por el arrendamiento financiero, y**

(b) **cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.**

Valor residual garantizado (Guaranteed residual value) es:

(a) **Para el arrendatario, la parte del valor residual que ha sido garantizada por él mismo o por un tercero relacionado con él (el importe de la garantía es la cuantía máxima que podría, en cualquier caso, convertirse en pagadera); y**

(b) **para el arrendador, la parte del valor residual que le ha sido garantizada por el arrendatario o por un tercero no relacionado con el arrendador, que tenga la capacidad financiera de atender las obligaciones asumidas debido a la garantía.**

Inicio del arrendamiento (Inception of the lease) es la fecha más temprana entre la del acuerdo del arrendamiento y la fecha en que se comprometen las partes en relación con las principales estipulaciones del mismo. En esta fecha:

(a) **se clasificará el arrendamiento como operativo o como financiero; y**

(b) **en el caso de tratarse de un arrendamiento financiero, se determinarán los importes que se reconocerán al comienzo del plazo de arrendamiento.**

Costos directos iniciales (Initial direct costs) son los costos incrementales directamente imputables a la negociación y contratación de un arrendamiento, salvo si tales costos han sido incurridos por un arrendador que sea a la vez fabricante o distribuidor.

Tasa de interés implícita en el arrendamiento (Interest rate implicit in the lease) es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce que el valor presente agregado de:

(a) **los pagos mínimos por el arrendamiento, y**

(b) **el valor residual no garantizado**

sean iguales a la suma de (i) el valor razonable del activo arrendado y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.

Arrendamiento (Lease) es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

Plazo del arrendamiento (Lease term) es el periodo no cancelable por el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto

con cualquier cláusula adicional mediante la cual éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la razonable certeza de que el arrendatario ejercitará tal opción.

Tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario (Lessee's incremental borrowing rate of interest) es la tasa de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si no fuera determinable, la tasa en la que, al inicio del arrendamiento, incurriría aquél si pidiera prestados, en un plazo y con garantías similares, los fondos necesarios para comprar el activo.

Pagos mínimos por el arrendamiento (Minimum lease payments) son los pagos que, durante el plazo del arrendamiento, se requiere, o puede requerirse, que haga el arrendatario, excluyendo las cuotas de carácter contingente, los costos de los servicios y, en su caso, los impuestos a pagar por el arrendador y a rembolsar a éste, junto con:

(a) **en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o**

(b) **en el caso del arrendador, cualquier valor residual que le garantice:**

  (i) **el arrendatario;**

  (ii) **una parte relacionada con el arrendatario; o**

  (iii) **un tercero independiente que tenga la capacidad financiera de atender las obligaciones asumidas bajo la garantía.**

Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor razonable del activo en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos por el arrendamiento comprenderán los pagos mínimos a satisfacer en el plazo del mismo hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra y el pago necesario para ejercerla.

Inversión neta en el arrendamiento (Net investment in the lease) es la inversión bruta en el arrendamiento descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento.

Arrendamiento no cancelable (Non-cancelable lease) es un arrendamiento que solo es revocable:

(a) **si ocurriese alguna contingencia remota;**

(b) **con el permiso del arrendador;**

(c) **si el arrendatario realizase un nuevo arrendamiento, para el mismo activo o para otro equivalente, con el mismo arrendador; o**

(d) **si el arrendatario pagase una cantidad adicional tal que, al inicio del arrendamiento, la continuación de éste quede asegurada con razonable certeza.**

Un arrendamiento operativo (Operating lease) es cualquier acuerdo de arrendamiento distinto a un arrendamiento financiero.

Ingreso financiero no acumulado (no devengado) (Unearned finance revenue) es la diferencia entre:

(a) **la inversión bruta en el arrendamiento; y**

(b) **la inversión neta en el arrendamiento.**

Valor residual no garantizado (Unguaranteed residual value) es la parte del valor residual del activo arrendado, cuya realización por parte del arrendador no está asegurada o queda garantizada exclusivamente por un tercero relacionado con el arrendador.

Vida útil (Useful life) es el periodo estimado, desde el inicio del plazo del arrendamiento pero sin estar limitado por él, a lo largo del cual se esperan consumir los beneficios económicos o potencial de servicio futuros inherentes al activo.

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

Cambios en los pagos por arrendamiento entre su inicio y el comienzo el plazo del arrendamiento

9. Un acuerdo o un compromiso de arrendamiento puede, durante el periodo que media entre el inicio del arrendamiento y el comienzo del plazo de arrendamiento, incluir una cláusula para ajustar los pagos por arrendamiento a consecuencia de cambios (a) en el costo de construcción o adquisición de la propiedad arrendada, o (b) cambios en otras medidas del costo o valor, tales como niveles generales de precios, o en los costos del arrendador por la financiación del arrendamiento. Si fuera así, para los propósitos de esta Norma, el efecto de tales cambios se considerará que ha tenido lugar al inicio del arrendamiento.

Contratos de alquiler con opción de compra

10. La definición de arrendamiento incluye contratos para el alquiler de un activo que contienen una cláusula que da a quien alquila la opción de adquirir la titularidad del activo tras el cumplimiento de las condiciones

acordadas. Tales contratos se conocen como contratos de alquiler con opción de compra.

Tasa de interés incremental del préstamo

11. Si una entidad tiene préstamos que están garantizados por el gobierno, la determinación de la tasa de interés incremental del préstamo del arrendatario reflejará la existencia de cualquier garantía gubernamental y cualquier honorario relacionado. Esto normalmente llevará a usar una menor tasa de interés incremental del préstamo.

Clasificación de los arrendamientos

12. La clasificación de los arrendamientos adoptada en esta Norma se basa en el grado en que los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad del activo, afectan al arrendador o al arrendatario. Entre tales riesgos se incluyen la posibilidad de (a) pérdidas por capacidad ociosa y la obsolescencia tecnológica, o (b) las variaciones en el valor debidas a cambios en las condiciones económicas. Las ventajas pueden estar representadas por la expectativa de potencial de servicio u operación rentable a lo largo de la vida económica del activo, así como una ganancia por revaluación o realización del valor residual.

13. **Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.**

14. Puesto que la transacción entre un arrendador y un arrendatario se basa en un acuerdo de arrendamiento entre las partes, resulta apropiado utilizar definiciones congruentes. La aplicación de estas definiciones a las diferentes circunstancias de las dos partes que intervienen en la operación puede tener como consecuencia que el mismo arrendamiento se clasifique de forma distinta por arrendador y arrendatario. Este podría ser el caso, por ejemplo, si el arrendador se beneficiara de una garantía referida al valor residual, aportada por una parte no vinculada con el arrendatario.

15. El que un arrendamiento sea financiero u operativo depende de la esencia de la transacción, más que de la mera forma del contrato. Aunque los siguientes sean ejemplos de situaciones que, por sí solas o combinadas unas con otras, normalmente conllevarían la clasificación de un arrendamiento como financiero, no es necesario que se den todos estos requisitos para que un arrendamiento sea considerado como financiero:

    (a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;

    (b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera que sea suficientemente inferior al valor razonable, en el

momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;

(c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso en caso de que la propiedad no se transfiera;

(d) al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es equivalente, al menos, al valor razonable del activo objeto de la operación.

(e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes; y

(f) los bienes arrendados no pueden ser fácilmente reemplazados por otros bienes.

16. Otros indicadores de diferentes situaciones que llevarían, por sí solas o combinadas unas con otras, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son las siguientes:

(a) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;

(b) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo en la forma de un descuento por importe similar al valor en venta del activo al final del contrato); y

(c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

17. Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 15 y 16 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, se clasificará como operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso (a) si se transfiere la propiedad del activo al término del arrendamiento por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o (b) si existen pagos contingentes como consecuencia de los cuales el arrendatario no tiene sustancialmente todos esos riesgos y ventajas.

18. La clasificación del arrendamiento se hará al inicio del mismo. Si en algún otro momento el arrendador y el arrendatario acordaran cambiar las estipulaciones del contrato, salvo si el cambio fuera para renovarlo, de forma que esta modificación habría dado lugar a una clasificación diferente

del arrendamiento, según los criterios establecidos en los párrafos 12 a 17, en el caso de que las condiciones se hubieran producido al inicio del arrendamiento, el contrato revisado se considerará un nuevo arrendamiento para todo el plazo restante del arrendamiento. No obstante, los cambios en las estimaciones (por ejemplo, las que suponen modificaciones en la vida económica o en el valor residual del activo arrendado) o los cambios en otras circunstancias (por ejemplo, el impago por parte del arrendatario), no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

19. [Eliminado]

20. [Eliminado]

20A. Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, una entidad evaluará la clasificación de cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo de acuerdo con los párrafos 12 a 18. Al determinar si el componente de terreno es un arrendamiento financiero u operativo, una consideración importante es que los terrenos normalmente tienen una vida económica indefinida.

21. Cuando sea necesario para clasificar y contabilizar un arrendamiento de terrenos y construcciones, los pagos mínimos por el arrendamiento (incluyendo todo pago por adelantado) se distribuirán entre los componentes de terrenos y construcciones en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento en los citados componentes de terrenos y construcciones en el inicio del arrendamiento. Si los pagos por el arrendamiento no pueden repartirse fiablemente entre estos dos componentes, todo el arrendamiento se clasificará como arrendamiento financiero, a menos que esté claro que ambos componentes son arrendamientos operativos, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como operativo.

22. Para un arrendamiento de terrenos y construcciones en el que resulte no significativo el importe por el que, de acuerdo con el párrafo 28, debería reconocerse inicialmente el componente de terrenos, los citados terrenos y construcciones pueden tratarse como una unidad individual a los efectos de la clasificación del arrendamiento y clasificarse como un arrendamiento financiero u operativo de acuerdo con los párrafos 12 a 18. En tal caso, se considerará la vida económica de los edificios como la que corresponda a la totalidad del activo arrendado.

23. La medición por separado de los componentes de terrenos y construcciones no será necesaria cuando los derechos del arrendatario, tanto en terrenos como en construcciones, sean clasificados como propiedades de inversión de acuerdo con la NICSP 16, y se adopte el modelo del valor razonable. Se requerirán cálculos detallados para hacer esta evaluación solo si la clasificación de uno o ambos componentes podría resultar incierta en el caso de no realizarse tales cálculos.

24. Según la NICSP 16, es posible que el arrendatario clasifique los derechos sobre un inmueble mantenido en régimen de arrendamiento operativo, como propiedad de inversión. Si esto sucediese, tales derechos sobre el inmueble se contabilizarán como si fueran un arrendamiento financiero y, además, se utilizará el modelo del valor razonable para el activo así reconocido. El arrendatario continuará la contabilización del arrendamiento como un arrendamiento financiero, incluso si un evento posterior cambiara la naturaleza de los derechos del arrendatario sobre el inmueble, de forma que no se pudiese seguir clasificando como propiedad de inversión. Este será el caso si, por ejemplo, el arrendatario:

    (a) ocupa el inmueble, que por tanto se clasificará como una propiedad ocupada por el dueño, por un costo atribuido igual a su valor razonable en la fecha en la que se produce el cambio de uso; o

    (b) realiza una transacción de subarriendo, en la que transfiera, a un tercero no vinculado, substancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la titularidad del derecho de arrendamiento. Dicho subarriendo se contabilizará, por parte del arrendatario, como un arrendamiento financiero al tercero, aunque éste pudiera registrarlo como un arrendamiento operativo.

Arrendamientos y otros contratos

25. Un contrato puede consistir únicamente en un acuerdo para arrendar un activo. Sin embargo, un arrendamiento puede ser también un elemento en un amplio conjunto de acuerdos con entidades del sector privado para construir, poseer, manejar y/o traspasar bienes. Las entidades del sector público suelen entrar en estos acuerdos, particularmente en relación con activos físicos de larga vida e infraestructuras. Otros acuerdos pueden consistir en que una entidad privada arriende una infraestructura a una entidad pública. La entidad determina si el acuerdo es un acuerdo de concesión de servicios, tal como se define en la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente*.

26. Cuando un acuerdo no cumple las condiciones para el reconocimento de un activo por concesión de servicios de acuerdo con la NICSP 32 y el acuerdo contiene un arrendamiento operativo o financiero identificable como se define en esta Norma, se aplicarán las disposiciones de esta Norma al contabilizar el componente de arrendamiento del acuerdo.

27. Las entidades del sector público pueden también llevar a cabo una variedad de acuerdos para la provisión de bienes y/o servicios, que necesariamente implican el uso de bienes especializados. En alguno de estos acuerdos puede no estar claro si ha surgido un acuerdo de concesión de servicios, según se define en la NICSP 32, o un arrendamiento, tal como define esta Norma. En estos casos, se aplica el juicio profesional, y si ha surgido un

arrendamiento se aplicará esta norma; si no ha surgido un arrendamiento, las entidades contabilizarán esos acuerdos aplicando las disposiciones de otras NICSP relevantes, o en ausencia de éstas, otras normas internacionales o nacionales de contabilidad de relevancia.

El arrendamiento en los estados financieros del arrendatario

Arrendamientos financieros

28. **Al comienzo del plazo del arrendamiento, los arrendatarios reconocerán los activos adquiridos mediante arrendamiento financiero como activos y las obligaciones asociadas a los mismos como pasivos en sus estados de situación financiera. Los activos y pasivos deberán ser reconocidos por importes iguales al valor razonable de la propiedad arrendada, o si fuera menor, por el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, determinados cada uno al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como tasa de descuento la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario.**

29. Las transacciones y demás eventos se contabilizarán y presentarán de acuerdo con su esencia y realidad financiera, y no solamente en consideración a su forma legal. Aunque la forma legal de un acuerdo de arrendamiento puede significar que el arrendatario no adquiera la titularidad jurídica sobre el bien arrendado, en el caso de un arrendamiento financiero la esencia y realidad financiera implican que el arrendatario adquiere los beneficios económicos o potencial de servicio derivados del uso del activo arrendado durante la mayor parte de su vida económica, contrayendo al hacerlo, como contraprestación por tal derecho, una obligación de pago aproximadamente igual al inicio del arrendamiento, al valor razonable del activo más las cargas financieras correspondientes.

30. Si estas operaciones de arrendamiento no quedan reflejadas en los estados financieros del arrendatario, los activos y pasivos de una entidad estarán infravalorados, distorsionando, de ese modo, los ratios financieros. Por ello, será apropiado que el arrendamiento financiero se reconozca, en los estados financieros del arrendatario, como un activo y como una obligación de pagar las cuotas de arrendamiento en el futuro. Al comienzo del plazo del arrendamiento, el activo y la obligación de pagar las cuotas futuras, se registrarán en los estados financieros por los mismos importes, excepto si existen costos directos iniciales relativos al arrendatario, que se añadirán al importe reconocido como activo.

31. No resulta apropiado presentar las obligaciones relativas a los bienes arrendados, en los estados financieros, como deducciones del valor de los activos correspondientes.

32. Si en la presentación de pasivos en los estados se distingue entre corrientes y no corrientes, la misma distinción se realiza para pasivos por arrendamientos.

33. Es frecuente incurrir en ciertos costos directos iniciales al emprender actividades específicas de arrendamiento, tales como los que surgen al negociar y asegurar los acuerdos y contratos correspondientes. Los costos que sean directamente atribuibles a las actividades llevadas a cabo por parte del arrendatario en un arrendamiento financiero, se incluirán como parte del valor del activo reconocido en la transacción.

34. **Los pagos mínimos por el arrendamiento se dividirán entre las cargas financieras y la reducción de la deuda viva. La carga financiera total se distribuirá entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés periódica constante sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Los pagos contingentes se cargarán como gastos en el periodo en el que sean incurridos.**

35. En la práctica, y con la finalidad de simplificar los cálculos, el arrendatario podrá utilizar algún tipo de aproximación para distribuir las cargas financieras entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento.

36. **El arrendamiento financiero da lugar a un cargo por depreciación, en los activos depreciables, y a un gasto financiero para cada periodo contable. La política de depreciación para activos depreciables arrendados será coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación contabilizada se calculará de acuerdo con lo establecido en la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo* y en la NICSP 31, *Activos Intangibles*, según corresponda. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo del menor entre su vida útil o el plazo del arrendamiento.**

37. El importe depreciable de un activo arrendado se distribuirá entre cada uno de los periodos contables durante el periodo de uso esperado, de acuerdo con una base sistemática congruente con la política de depreciación que el arrendatario haya adoptado con respecto a los demás activos depreciables que posea. Si existe certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al final del plazo del arrendamiento, el periodo en el que se espera usar el activo se considerará como su vida útil; de otro modo el activo se deprecia en función del menor entre el plazo de arrendamiento o la vida útil.

38. La suma del gasto por depreciación del activo y el gasto financiero del periodo raramente coincide con la cuota por pagar en el periodo y, por tanto, no será adecuado considerar como gasto simplemente la cuota a pagar por el arrendamiento. De acuerdo con lo anterior, es improbable que el activo y el pasivo correspondientes al arrendamiento sigan siendo de igual importe tras el comienzo del plazo del arrendamiento.

39. Para determinar si el activo arrendado ha sufrido un deterioro del valor, la entidad habrá de aplicar las pruebas pertinentes de deterioro del valor previstas en las normas internacionales y/o nacionales de contabilidad.

40. **Los arrendatarios revelarán la siguiente información sobre arrendamientos financieros:**

(a) para cada clase de activos, el importe en libros netoen la fecha de presentación;

(b) una conciliación entre el total de pagos mínimos futuros por arrendamiento en la fecha de presentación, y su valor presente;

(c) además, la entidad revelará el total de pagos mínimos futuros por arrendamiento en la fecha de presentación, y su valor presente, para cada uno de los siguientes plazos:

(i) **hasta un año;**

(ii) **más de un año y no más de cinco años; y**

(iii) **más de cinco años.**

(d) **cuotas contingentes reconocidas como gasto en el periodo;**

(e) importe total de los pagos futuros mínimos por subarrendamiento que se esperan recibir, en la fecha de presentación, por los subarrendamientos no cancelables; y

(f) una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento donde se incluirán, pero sin limitarse a ellos, los siguientes datos:

(i) las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado;

(ii) **la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y**

(iii) **las restricciones impuestas por contratos de arrendamiento financiero, tales como las que se refieran a la devolución del resultado positivo (ahorro), devolución de las aportaciones de capital, la distribución de**

dividendos o distribuciones similares, endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

41. Además, los requerimientos de información a revelar de acuerdo con la NICSP 16, la NICSP 17, la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, y la NICSP 31, que hayan sido adoptados por la entidad, se aplicarán a los importes de activos arrendados bajo arrendamiento financiero que están contabilizados por el arrendatario como adquisición de bienes.

Arrendamientos operativos

42. **Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.**

43. Para los arrendamientos operativos, los pagos correspondientes a las cuotas de arrendamiento (excluyendo los costos por otros servicios tales como seguros o mantenimiento) se reconocerán como gastos de forma lineal, a menos que resulte más apropiado el uso de otra base de carácter sistemático que recoja, de forma más representativa, el patrón de generación de beneficios para el usuario, incluso si los pagos no siguen esa base.

44. **Los arrendatarios revelarán la siguiente información sobre arrendamientos operativos:**

    (a) **el total de pagos mínimos futuros del arrendamiento, derivados de contratos de arrendamiento operativo no cancelables, que se van a satisfacer en los siguientes plazos:**

        (i) **hasta un año;**

        (ii) **más de un año y no más de cinco años; y**

        (iii) **más de cinco años.**

    (b) **el total de los pagos futuros mínimos por subarrendamiento que se esperan recibir, en la fecha de presentación, por los subarrendamientos operativos no cancelables;**

    (c) **cuotas de arrendamientos y subarriendos reconocidas como gastos del periodo, revelando por separado los importes de los pagos mínimos por arrendamiento, las cuotas contingentes y las cuotas de subarriendo; y**

(d) una descripción general de los acuerdos significativos del arrendamiento llevados a cabo por el arrendatario, donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:

(i) las bases para la determinación de cualquier eventual cuota de carácter contingente que se haya pactado;

(ii) la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y

(iii) las restricciones impuestas por contratos de arrendamiento financiero, tales como las que se refieran a la devolución del resultado positivo (ahorro), devolución de las aportaciones de capital, la distribución de dividendos o distribuciones similares, endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

Arrendamientos en los estados financieros de los arrendadores

Arrendamientos financieros

45. Esta norma describe el tratamiento de los ingresos financieros obtenidos bajo el arrendamiento financiero. El término “arrendador fabricante o distribuidor” es usado en esta Norma para referirse a todas aquellas entidades públicas que producen o distribuyen activos y que a la vez actúan como arrendadores de los mismos, sin considerar la escala de sus arrendamientos, y actividades de fabricación y distribución. Con respecto a las entidades arrendadoras que fabrican o distribuyen, la norma también describe el tratamiento de las ganancias o pérdidas surgidas del traspaso de activos.

46. Las entidades del sector público pueden llevar a cabo arrendamientos financieros como arrendadoras por variedad de circunstancias. Algunas pueden dedicarse a actividades comerciales de forma habitual. Por ejemplo, una administración pública puede crear entidades especializadas para centralizar la compra de activos y suministros para las demás entidades. La centralización de la función de compras puede proporcionar grandes oportunidades de obtener descuentos u otras condiciones favorables. En algunas jurisdicciones, una entidad central de compras puede adquirir artículos en nombre de otras entidades, y realizar todas las transacciones en nombre de otras entidades. En otras jurisdicciones, una entidad central de compras puede adquirir bienes en su propio nombre y sus funciones pueden incluir:

(a) comprar activos y suministros;

(b) traspasar activos mediante venta o arrendamiento financiero; y/o

(c) gestionar una cartera de activos, como una flota de vehículos de motor para uso de otras entidades, y mantener disponibles esos activos para arrendamiento a corto o largo plazo, o para su compra.

47. Otras entidades públicas pueden llevar a cabo operaciones de arrendamiento a menor escala y en periodos menos frecuentes. Concretamente, en algunas jurisdicciones, las entidades del sector público que tradicionalmente poseen bienes propios y gestionan infraestructuras como carreteras, embalses y plantas de tratamiento de aguas no asumen automáticamente la completa propiedad y la responsabilidad operativa de esos activos. Las entidades públicas pueden transferir las infraestructuras existentes a entidades privadas mediante la venta o el arrendamiento financiero. Además, las entidades del sector público pueden construir nuevos activos físicos de larga vida e infraestructuras en asociación con entidades del sector privado con la intención de que la empresa privada asuma la responsabilidad de los activos mediante compra directa o por arrendamiento financiero una vez que estén acabados. En algunos casos, el acuerdo proporciona durante un periodo el control del activo al sector privado antes de revertir la propiedad y el control del mismo al sector público – por ejemplo, una administración local puede construir un hospital y arrendar las instalaciones a una empresa privada por un periodo de veinte años, tras los cuales las instalaciones revierten al sector público.

48. **Los arrendadores deben reconocer las cuentas por cobrar por cuotas de arrendamiento financiero como activos en su estado de situación financiera. Estos activos figurarán como cuentas por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.**

49. Bajo una operación de arrendamiento financiero, todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad legal son transferidos por el arrendador, y de esta manera, las sucesivas cuotas por cobrar derivadas del mismo se consideran como reembolsos del principal, e ingresos financieros como remuneración al arrendador por su inversión y servicios.

Reconocimiento inicial

50. Es frecuente que el arrendador incurra en ciertos costos directos iniciales, entre los que se incluyen comisiones, honorarios jurídicos y costos internos que son incrementales y directamente atribuibles a la negociación y contratación del arrendamiento. De ellos se excluyen los costos indirectos generales, tales como los incurridos por un equipo de ventas y comercialización. En el caso de arrendamientos financieros distintos de aquéllos en los que está implicado un productor o distribuidor que también es arrendador, los costos directos iniciales se incluirán en la medición inicial de los derechos de cobro del arrendamiento financiero, y disminuirán el importe de los ingresos reconocidos a lo largo del plazo de arrendamiento. La tasa de interés implícita del arrendamiento se define de forma que los

costos directos iniciales se incluyen automáticamente en los derechos de cobro del arrendamiento financiero; esto es, no hay necesidad de añadirlos de forma independiente. Los costos incurridos por productores o distribuidores que también son arrendadores, en relación con la negociación y contratación de un arrendamiento, se excluyen de la definición de costos directos iniciales. En consecuencia, éstos se excluirán de la inversión neta en el arrendamiento y se reconocerán como gastos cuando se reconozca la ganancia o pérdida en de la venta, lo que para un arrendamiento financiero tiene lugar normalmente al comienzo del plazo de arrendamiento.

51. **El reconocimiento de los ingresos financieros, se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los periodos, una tasa de rendimiento constante sobre la inversión neta del arrendador en el arrendamiento financiero.**

52. Todo arrendador aspira a distribuir el ingreso financiero sobre una base sistemática y racional, a lo largo del plazo del arrendamiento. Esta distribución se basará en una pauta que refleje un rendimiento constante en cada periodo sobre la inversión neta del arrendador en el arrendamiento financiero. Los pagos por arrendamiento relativos a cada periodo contable, una vez excluidos los costos por servicios, se destinarán a cubrir la inversión bruta en el arrendamiento, reduciendo tanto el principal como los ingresos financieros no acumulados (no devengados).

53. Las estimaciones de los valores residuales no garantizados, usados al computar la inversión bruta del arrendador en un arrendamiento, serán objeto de revisiones regulares. Si se hubiera producido una reducción en la estimación del valor residual no garantizado, se procedería a revisar la distribución de ingresos a lo largo del plazo del arrendamiento y cualquier reducción respecto a importes ya acumulados (o devengados) se reconocerá inmediatamente.

54. **Los arrendadores que son también fabricantes o distribuidores reconocerán las ganancias o pérdidas derivadas de la venta en el periodo, de acuerdo con la política contable utilizadas por la entidad para el resto de las operaciones de venta directa.**

55. **Si artificialmente se aplican tasas de interés más bajas, cualquier pérdida o ganancia en la venta de activos deberá quedar reducida a la que se hubiera obtenido de aplicar una tasa de interés de mercado. Los costos incurridos por el fabricante o el distribuidor que sea también arrendador, y estén relacionados con la negociación o la contratación del arrendamiento, se reconocerán como un gasto cuando se reconozca la ganancia o pérdida.**

56. Las entidades del sector público que se dedican a fabricar o distribuir activos ofrecen a menudo a sus clientes, la posibilidad de comprar o arrendar un activo. El arrendamiento financiero de un activo, cuando el

arrendador es también fabricante o distribuidor, da lugar a dos tipos de ingresos:

(a) la ganancia o pérdida equivalente a la ganancia o pérdida de la venta directa del activo arrendado, a precios normales de venta, teniendo en cuenta todo tipo de descuentos comerciales y de volumen que sean aplicables; y

(b) el ingreso financiero en el transcurso del plazo del arrendamiento.

57. El ingreso por venta registrado al comienzo del plazo del arrendamiento, por un arrendador que sea fabricante o distribuidor, es el valor razonable del activo o, si fuera menor, al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento que correspondan al arrendador, descontados a una tasa de interés de mercado. El costo de venta de un activo reconocido al comienzo del plazo del arrendamiento es el costo de la propiedad arrendada, o el importe en libros si es diferente, menos el valor presente del valor residual no garantizado. La diferencia entre el ingreso y el costo de la venta es la ganancia o pérdida de la venta, que se reconocerá como tal de acuerdo con la política seguida por la entidad para las operaciones de venta directa.

58. Los fabricantes o distribuidores que son también arrendadores, a veces pueden ofrecer a sus clientes tasas de interés inferiores a sus tasas de interes normales. El uso de tales tasas tendría como consecuencia el reconocimiento, en el momento de la venta, de una parte excesiva del ingreso total de la transacción. En el caso de que se empleen tasas de interés artificialmente bajas, el ingreso reconocido por ganancia o pérdida en la venta debe quedar reducido al que se hubiera obtenido de aplicar la tasa de interés para préstamos normal de la entidad para ese tipo de transacciones.

59. Los costos directos iniciales se reconocerán como gastos al comienzo del plazo del arrendamiento, puesto que están relacionados principalmente con las ganancias del fabricante o con la ganancia o pérdida del distribuidor en la venta.

60. **Los arrendadores revelarán la siguiente información sobre los arrendamientos financieros:**

(a) **Una conciliación, entre la inversión bruta total en el arrendamiento en la fecha de presentación y el valor presente de los pagos mínimos por recibir por arrendamiento en la fecha de presentación. Además, la entidad revelará la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento financiero por cobrar en la fecha de presentación, para cada uno de los siguientes plazos:**

(i) **hasta un año;**

(ii) **más de un año y no más de cinco años; y**

(iii) **más de cinco años.**

(b) **los ingresos financieros no acumulados (no devengados);**

(c) **el importe de los valores residuales no garantizados reconocidos a favor del arrendador;**

(d) **las reducciones de valor acumuladas para cubrir insolvencias relativas a los pagos mínimos por arrendamiento financiero por cobrar;**

(e) **las cuotas contingentes reconocidas en el estado de rendimiento financiero; y**

(f) **una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos llevados a cabo por el arrendador.**

61. A menudo es útil revelar, como indicador del crecimiento en la actividad arrendadora, el incremento de la inversión bruta en arrendamientos, menos los ingresos no acumulados (no devengados) durante el periodo contable, al que se habrán de restar los importes correspondientes a los contratos de arrendamiento cancelados.

Arrendamientos operativos

62. **Los arrendadores presentarán, en su estado de situación financiera, los activos sujetos a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes.**

63. **Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos deben ser reconocidos como ingresos, en el estado de rendimiento financiero, de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de agotamiento de los beneficios derivados del bien arrendado.**

64. Los costos incurridos para obtener los ingresos por arrendamiento, incluyendo en ellos la depreciación del activo, se reconocerán como gastos. Los ingresos por arrendamiento (excluyendo lo que se reciba por servicios prestados tales como seguro y conservación) se reconocerán como ingreso de forma lineal en el plazo del arrendamiento, incluso si los cobros no se reciben con arreglo a tal base, a menos que otra fórmula sistemática sea más representativa del patrón temporal de agotamiento de los beneficios derivados del bien arrendado.

65. **Los costos directos iniciales, incurridos por el arrendador en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo, se añadirán al importe en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.**

66. **La política de depreciación de los activos depreciables arrendados se efectuará de forma congruente con la política normalmente seguida por el arrendador para activos similares, y la depreciación se calculará de acuerdo con lo establecido en la NICSP 17 o la NICSP 31, según corresponda.**

67. Para determinar si el activo arrendado ha sufrido un deterioro del valor, la entidad habrá de aplicar las pruebas pertinentes de deterioro del valor previstas en las normas internacionales y/o nacionales de contabilidad.

68. El arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor, no reconocerá ningún beneficio por venta cuando lleve a cabo un contrato de arrendamiento operativo, puesto que la operación no es en ningún modo equivalente a una venta.

69. **Los arrendadores revelarán la siguiente información sobre arrendamientos operativos:**

    (a) el importe acumulado de los pagos mínimos futuros del arrendamiento correspondientes a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes correspondientes a cada uno de los siguientes plazos:

        (i) **hasta un año;**

        (ii) **más de un año y no más de cinco años; y**

        (iii) **más de cinco años.**

    (b) **el total de las cuotas de carácter contingente reconocidas en el estado de rendimiento financiero del periodo; y**

    (c) **una descripción general de los acuerdos de arrendamiento llevados acabo por el arrendador.**

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

70. Una transacción de venta con arrendamiento posterior implica la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de las operaciones de venta con arrendamiento posterior dependerá del tipo de arrendamiento implicado en ellas.

71. **Si una transacción de venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento financiero, cualquier exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo enajenado no se reconocerá inmediatamente como ingreso en los estados financieros del vendedor arrendatario. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.**

72. Si el arrendamiento posterior es un arrendamiento financiero, la operación es un medio por el cual el arrendador suministra financiación al arrendatario con el activo como garantía. Por esta razón, no es apropiado considerar el exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo como un ingreso. Tal exceso se difiere y amortiza a lo largo del plazo del arrendamiento.

73. **Si una venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento operativo, y queda claro que la operación se ha establecido a su valor razonable, cualquier pérdida o ganancia debe ser inmediatamente reconocida como tal. Si el precio de venta es inferior al valor razonable, toda pérdida o ganancia ha de reconocerse inmediatamente, excepto cuando deba diferirse, lo que ocurrirá si la pérdida resulta compensada por cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, y amortizarse en proporción a las cuotas pagadas durante el periodo en el cual se espera utilizar el activo. Si el precio de venta fuese superior al valor razonable, dicho exceso se diferirá y amortizará en el periodo durante el cual se espere utilizar el activo.**

74. Si el arrendamiento posterior es un arrendamiento operativo, y tanto las cuotas como el precio se establecen utilizando valores razonables, se habrá producido efectivamente una operación normal de venta y se reconocerá inmediatamente la existencia de cualquier pérdida o ganancia derivada de la misma.

75. **En los contratos de arrendamiento operativo, si el valor razonable del bien en el momento de la venta con arrendamiento posterior fuera inferior a su importe en libros, la pérdida derivada de la diferencia entre ambas cifras se reconocerá inmediatamente.**

76. Sin embargo, para los arrendamientos financieros, tal ajuste no es necesario salvo que (a) se haya producido un deterioro del valor, y (b) cualquier norma internacional o nacional de contabilidad sobre deterioros que haya adoptado la entidad requiera reconocer ese deteriro .

77. Los requerimientos sobre revelación de información, establecidas tanto para los arrendadores como para los arrendatarios, serán igualmente aplicables a las ventas con arrendamiento posterior. En el caso de la descripción de los acuerdos significativos de arrendamiento, será oportuno revelar las disposiciones únicas o no usuales del acuerdo, o los términos de las transacciones de venta con arrendamiento posterior.

78. Puede exigirse que se revele por separado de las operaciones de venta con arrendamiento posterior de acuerdo con la NICSP 1.

Disposiciones transitorias

79. **Todas las disposiciones de esta Norma deben aplicarse desde la fecha de la primera adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP, excepto las relacionadas con bienes arrendados que no han sido reconocidos como resultado de disposiciones transitorias previstas en otra NICSP. Las disposiciones de esta Norma no serían aplicables a activos bajo disposiciones transitorias de otras NICSP hasta que éstas expiren. La existencia de disposiciones transitorias en otras Normas en ningún caso impedirá la aplicación completa de la contabilidad de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP.**

80. A pesar de la existencia de disposiciones transitorias en otras NICSP, se recomienda que las entidades que están en proceso de adopción de la base contable de acumulación (o devengo) cumplan completamente con las disposiciones de esas otras normas lo antes posible.

81. **Conforme al párrafo 83, es recomendable, pero no obligatoria, la aplicación retroactiva de esta Norma por las entidades que ya han adoptado la base contable de acumulación (o devengo) y que pretenden cumplir con las NICSP íntegramente. Si no se aplicase la Norma de forma retroactiva, se considerará que el saldo de cualquier arrendamiento financiero preexistente ha sido determinado de forma apropiada por parte del arrendador, el cual procederá en adelante a contabilizarse, de acuerdo con el contenido de la presente Norma.**

82. Las entidades que ya han adoptado la base contable de acumulación (o devengo) y que tienen intención de cumplir con las NICSP íntegramente, pueden tener arrendamientos financieros preexistentes que han sido reconocidos como activos y pasivos en el estado de situación financiera. Se recomienda la aplicación retroactiva de esta Norma a los arrendamientos financieros existentes. La aplicación retroactiva podría llevar a la modificación de tales activos y pasivos. Éstos deben ser modificados solo si se aplica la Norma retroactivamente.

83. **Una entidad que ha aplicado anteriormente la NICSP 13 (2001) aplicará las modificaciones contenidas por esta Norma de forma retroactiva para todos los arrendamientos que ha reconocido de acuerdo con esta Norma o, si no se ha aplicado la NICSP 13 (2001) de forma retroactiva, para todos los arrendamientos realizados desde que aplicó por primera vez esta Norma y que reconoció de acuerdo con esta Norma.**

84. Las disposiciones transitorias de la NICSP 13 (2001) proporcionan a las entidades un periodo de cinco años para reconocer todos los arrendamientos a partir de la fecha de su primera aplicación. Las entidades que con anterioridad hayan aplicado la NICSP 13 (2001) pueden continuar

aprovechando este periodo transitorio de cinco años desde la fecha de aplicación por primera vez de la NICSP 13 (2001).

84A. **Una entidad que ha aplicado previamente la NICSP 13 (2006) evaluará nuevamente la clasificación de los componentes de terrenos de aquellos arrendamientos que no hayan vencido en la fecha en que la entidad adopte las modificaciones a que hace referencia el párrafo 85A sobre la base de la información existente al comienzo de dichos arrendamientos. Reconocerá un arrendamiento recién clasificado como arrendamiento financiero, de forma retroactiva de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Sin embargo, si una entidad no tiene la información necesaria para aplicar las modificaciones de forma retroactiva:**

(a) **aplicará las modificaciones a esos arrendamientos sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en la fecha en que adopte las modificaciones; y**

(b) reconocerá el activo y pasivo relacionados con el arrendamiento de terrenos recién clasificado como arrendamiento financiero, por sus valores razonables en esa fecha; cualquier diferencia entre dichos valores razonables se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado.

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 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2008, se revelará este hecho.**

85A. **Mediante el documento *Mejoras a las NICSP*, emitido en noviembre de 2010, se eliminaron los párrafos 19 y 20, y se añadieron los párrafos 20A y 84A. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2012. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2012, deberá revelar este hecho.**

85B. **Los párrafos 25, 26 y 27 fueron modificados por la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* emitida en octubre de 2011. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2014, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 32, las modificaciones de los párrafos 6 y 42A de la NICSP 5, las**

modificaciones de los párrafos 5, 7 y 107C de la NICSP 17, las modificaciones de los párrafos 2 y 125A de la NICSP 29 y las modificaciones de los párrafos 6 y 132A de la NICSP 31.

86. Cuando una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en las NICSP a efectos 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.

Derogación de la NICSP 13 (2001)

87. Esta Norma deroga la NICSP 13, *Arrendamientos*, emitida en 2001.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 13, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 13 como resultado del Proyecto de mejoras general del IASB del año 2003

Antecedentes

FC1. El Programa de convergencia con las NIIF es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengo) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea apropiado para las entidades del sector público.

FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público que justifique una desviación. La desviación de la NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sean apropiados para el sector público, o cuando sea necesaria la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en *Comparación con las NIIF* incluida en cada NICSP.

FC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de norma de propuesta de modificación de 13 de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)[1] como parte de su Proyecto de mejoras general. Los objetivos del Proyecto de mejoras general del IASB eran "reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras". Las NIC finales se emitieron en diciembre de 2003.

FC4. La NICSP 13, emitida en diciembre de 2001 se basó en la NIC 17 (revisada en 1997), *Arrendamientos*, que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003. Al final de 2003, el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC),[2] puso en marcha un proyecto de mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

FC5. El IPSASB revisó la NIC 17 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas.

---

1 Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se emitieron por el predecesor del IASB –el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Las Normas emitidas por el IASB se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB ha definido las NIIF integrando las NIIF, las NIC y las Interpretaciones de las Normas. En algunos casos, el IASB ha modificado, en lugar de reemplazado, las NIC, en cuyo caso la numeración antigua de las NIC se ha mantenido.

2 El PSC se convirtió en el IPSASB cuando el Consejo de la IFAC cambió el mandato del PSC para pasar a ser un consejo emisor de normas independiente en noviembre de 2004.

(Los Fundamentos de las conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB en http://www.iasb.org). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la desviación.

FC6. La NIC 17 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de las NIIF emitidas después de diciembre de 2003. La NICSP 12 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Revisión de la NICSP 13 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF* emitido en 2009

FC7. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 17 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en abril de 2009 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de la modificación.

Guía de implementación

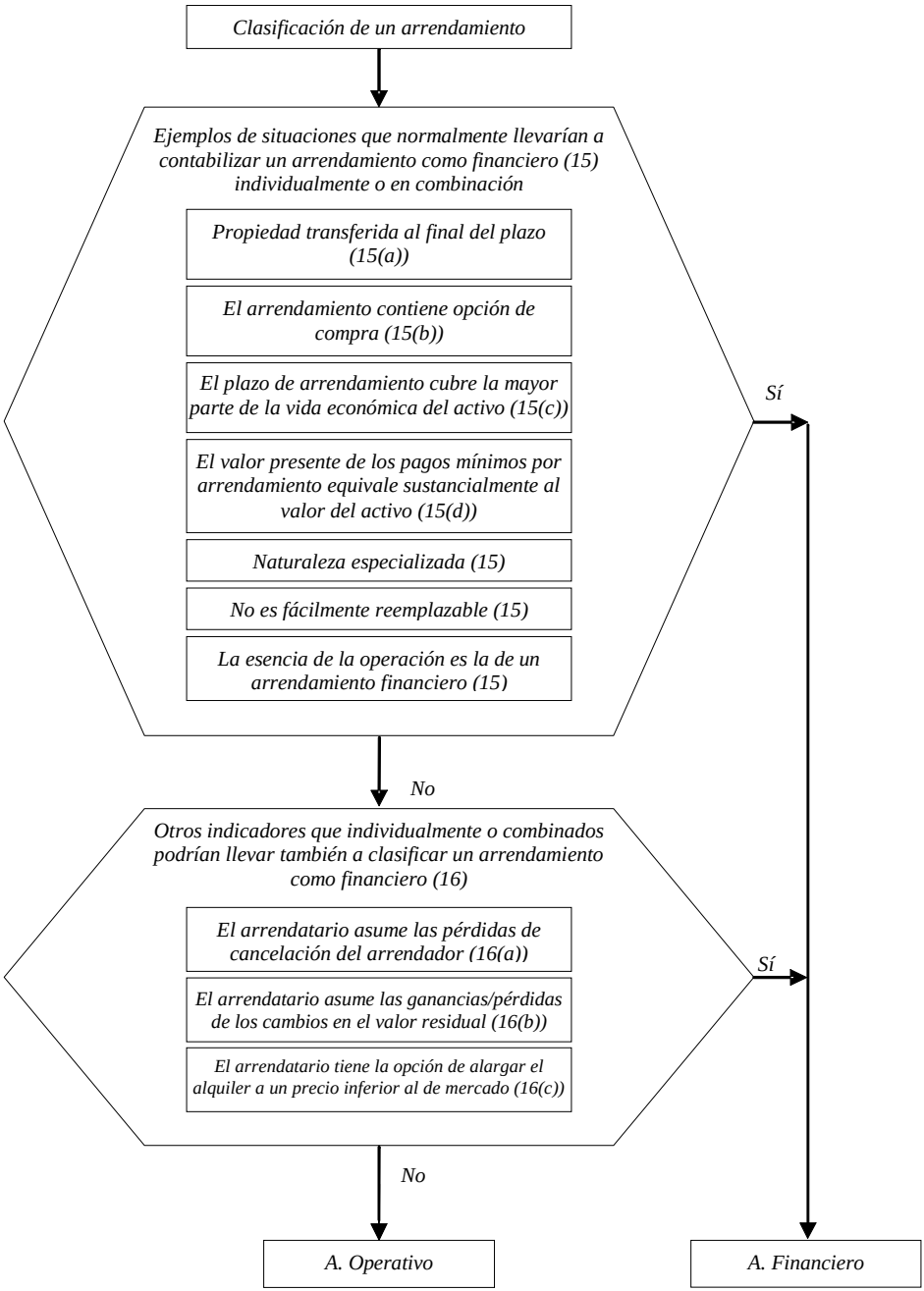
Esta guía acompaña a la NICSP 13, pero no es parte de la misma.

Clasificación de un arrendamiento

GI1. El objetivo del siguiente gráfico es ayudar a clasificar un arrendamiento como financiero u operativo. Un arrendamiento financiero es un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo. Un arrendamiento operativo es cualquier acuerdo de arrendamiento distinto a un arrendamiento financiero.

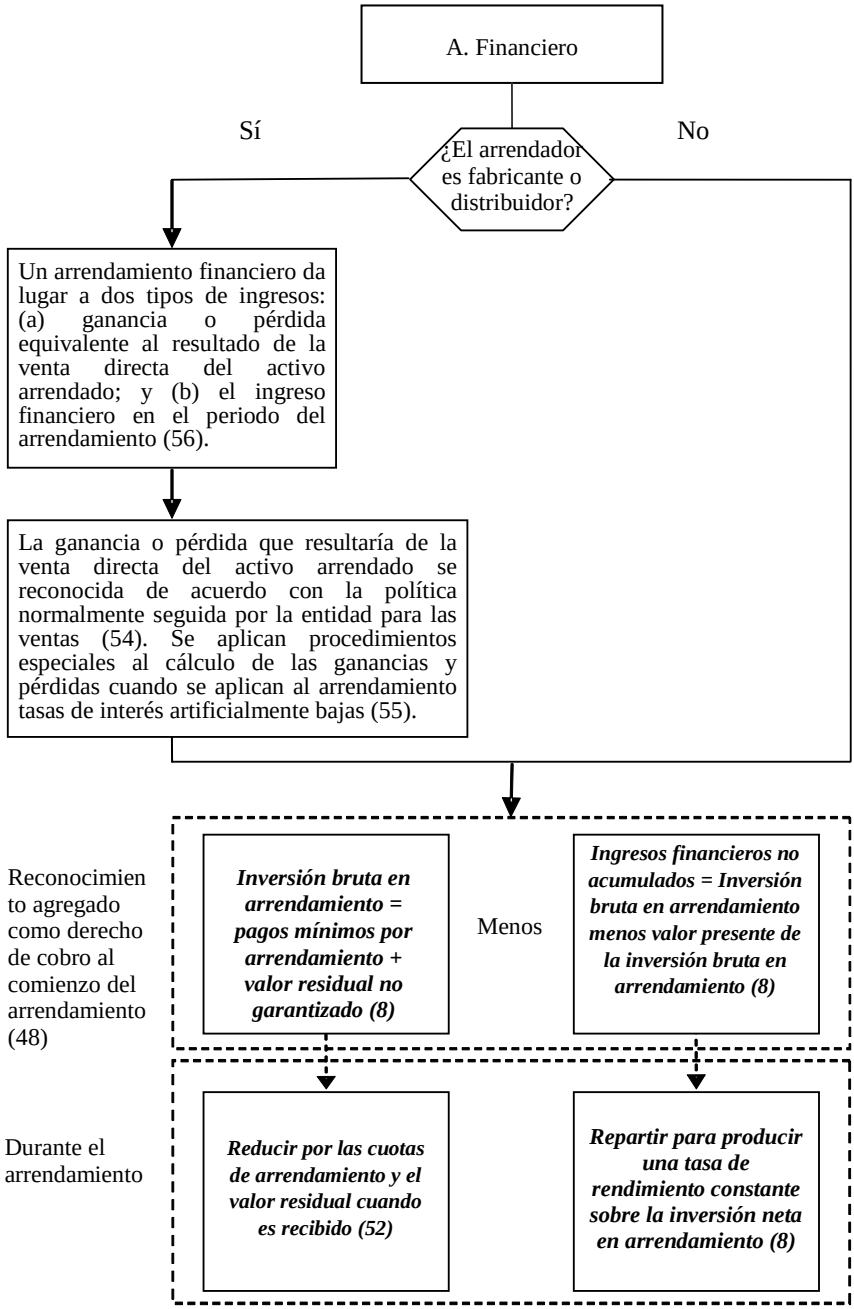
GI2. Los ejemplos contenidos en este gráfico no reflejan necesariamente todas las posibles situaciones en las que un arrendamiento puede ser clasificado como financiero, ni debe ser clasificado un arrendamiento como financiero en virtud de la ruta seguida en este gráfico. El que un arrendamiento sea financiero u operativo depende de la esencia de la operación más que de la forma del contrato (párrafo 15).

GI3. En el diagrama, los números entre paréntesis hacen referencia al número de párrafo en esta Norma.


Clasificación de un arrendamiento
Ejemplos de situaciones que normalmente llevarían a contabilizar un arrendamiento como financiero (15) individualmente o en combinación
Propiedad transferida al final del plazo (15(a))
El arrendamiento contiene opción de compra (15(b))
El plazo de arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo (15(c))
El valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento equivale sustancialmente al valor del activo (15(d))
Naturaleza especializada (15)
No es fácilmente reemplazable (15)
La esencia de la operación es la de un arrendamiento financiero (15)
Sí
No
Otros indicadores que individualmente o combinados podrían llevar también a clasificar un arrendamiento como financiero (16)
El arrendatario asume las pérdidas de cancelación del arrendador (16(a))
El arrendatario asume las ganancias/pérdidas de los cambios en el valor residual (16(b))
El arrendatario tiene la opción de alargar el alquiler a un precio inferior al de mercado (16(c))
Sí
No
A. Operativo
A. Financiero

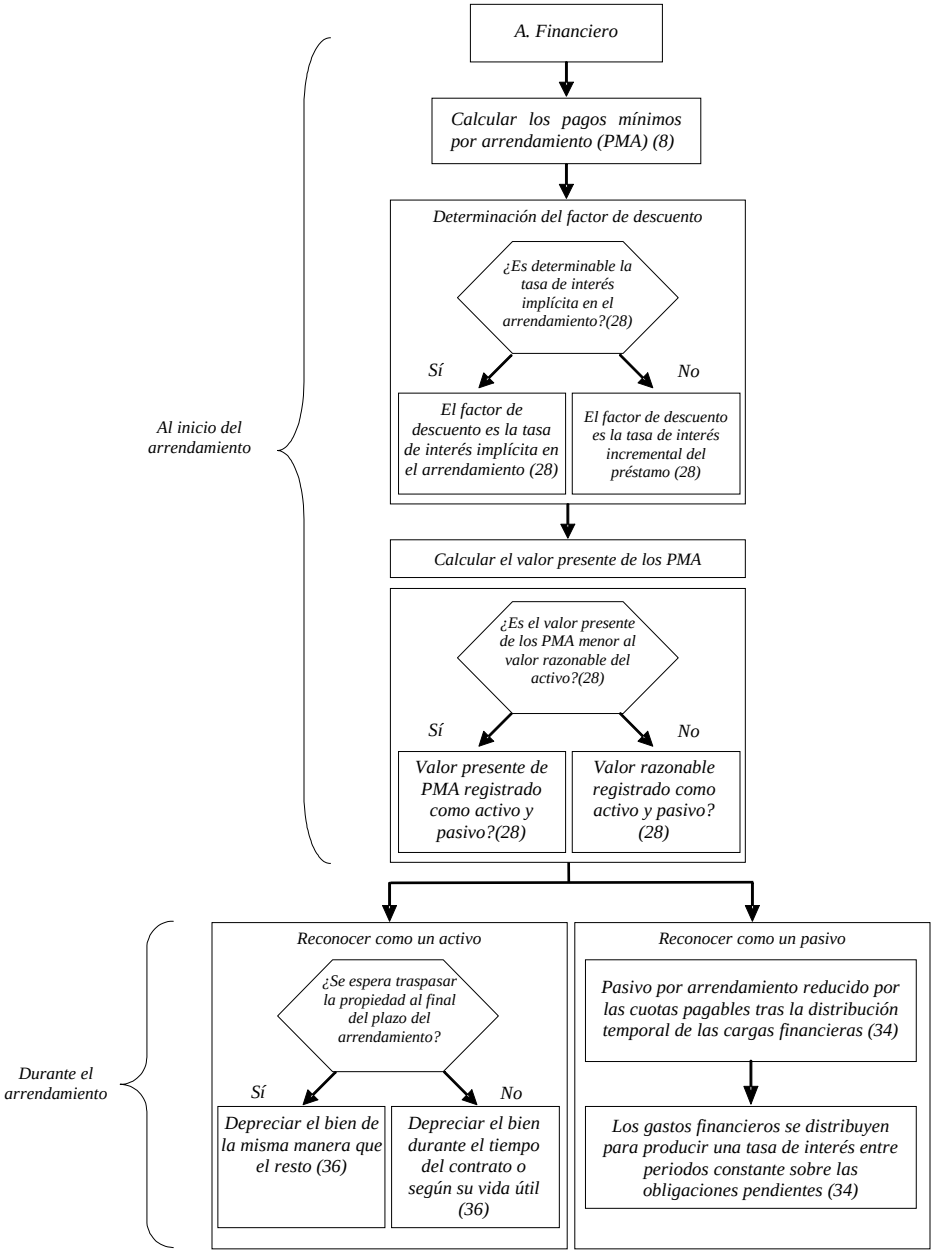
Contabilidad de un arrendamiento financiero por el arrendador

GI4. En el diagrama, los números entre paréntesis se refieren al número de párrafo en la Norma.



Contabilidad de un arrendamiento financiero por el arrendatario

GI5. En el diagrama, los números entre paréntesis se refieren al número de párrafo en la norma.



Operaciones de venta con arrendamiento posterior que producen arrendamientos operativos

GI6. Una operación de venta con arrendamiento posterior que produce un arrendamiento operativo, puede dar lugar a pérdidas y ganancias, cuya determinación y tratamiento depende del importe en libros, del valor razonable y del precio de venta del activo arrendado. La tabla siguiente muestra los requerimientos de esta Norma en diversas circunstancias relacionadas con esta operación.

Precio de venta por valor razonable (párrafo 65)	**Valor en libros igual al valor razonable**	**Valor en libros inferior al valor razonable**	**Valor en libros superior al valor razonable**
Ganancia	no hay ganancia	se reconoce la ganancia inmediatamente	no hay ganancias
Pérdida	no hay pérdida	no ha pérdida	se reconoce la pérdida inmediatamente

Precio de venta por debajo del valor razonable (párrafo 65)	**Valor en libros igual al valor razonable**	**Valor en libros inferior al valor razonable**	**Valor en libros superior al valor razonable**
Ganancia	no hay ganancias	se reconoce la ganancia inmediatamente	no hay ganancias (nota 1)
Pérdida <u>no</u> compensada por cuotas futuras por debajo del precio de mercado	se reconoce la pérdida inmediatamente	se reconoce la pérdida inmediatamente	(nota 1)
Pérdida compensada por cuotas futuras por debajo del precio de mercado	diferir la pérdida y amortizarla posteriormente	diferir la pérdida y amortizarla posteriormente	(nota 1)

Precio de venta por encima del valor razonable (párrafo 65)	**Valor en libros igual al valor razonable**	**Valor en libros inferior al valor razonable**	**Valor en libros superior al valor razonable**
Ganancia	diferir la ganancia y amortizarla posteriormente	diferir la ganancia y amortizarla posteriormente(nota 2)	diferir la ganancia y amortizarla posteriormente(nota 3)
Pérdida	no hay pérdida	no hay pérdida	(nota 1)

Nota 1 Estas casillas de la tabla presentan situaciones que habrán sido tratadas de acuerdo con el párrafo 75 de esta Norma. El párrafo 75 requiere que el importe en libros de un activo sea rebajado al valor razonable cuando esté sujeto a venta con arrendamiento posterior.

Nota 2 Si el precio de venta está por encima del valor razonable, la diferencia debería ser diferida y amortizada durante el periodo en que se espera utilizar el activo (párrafo 73).

Nota 3 La ganancia será la diferencia entre el valor razonable y el precio de venta, siempre y cuando se haya reconocido la reducción para ajustar el valor en libros del activo a su valor razonable, de acuerdo con el párrafo 75.

Cómputo de la tasa de interés implícita en un arrendamiento financiero

GI7. La Norma (párrafo 28) requiere que los arrendatarios de activos adquiridos bajo arrendamiento financiero calculen la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea posible hacerlo. El párrafo 34 requiere que los arrendatarios distribuyan las cuotas de arrendamiento entre los gastos financieros y la reducción de las obligaciones pendientes usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento. Muchos contratos de arrendamiento financiero identifican explícitamente la tasa de interés implícita en la operación, pero otros no. Si un contrato de arrendamiento financiero no identifica la tasa de interés implícita en el arrendamiento, el arrendatario necesita calcularla, usando la fórmula del valor presente. Las calculadoras financieras o las hojas de cálculo calcularán automáticamente la tasa de interés implícita en un arrendamiento. Cuando estas herramientas no estén disponibles, las entidades pueden utilizar la fórmula del valor presente para calcular manualmente el ratio. Esta guía ilustra los dos siguientes métodos comunes para calcular la tasa de interés: prueba y error, e interpolación. Ambos métodos usan la fórmula del valor presente para obtener la tasa de interés.

GI8. Las derivaciones de las fórmulas del valor presente están ampliamente aceptadas en libros de contabilidad y finanzas. El valor presente (VP) de los

pagos mínimos por arrendamiento (PMA) se calcula mediante la siguiente fórmula:

$$VP(PMA) = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r}\left[1 - \frac{1}{(1+r)^n}\right]$$

Donde:

“S” es el valor residual garantizado

“A” es el pago periódico

“r” es la tasa de interés periódica implícita en el arrendamiento, expresado como un decimal.

“n” es el número de periodos en los términos del arrendamiento.

Ejemplo

GI8. El departamento X lleva a cabo un acuerdo para adquirir un vehículo de motor mediante arrendamiento financiero. El valor razonable del vehículo al inicio del arrendamiento es 25.000 unidades monetarias; las cuotas anuales de arrendamiento son 5.429 unidades monetarias, pagaderas a periodo vencido; el periodo de arrendamiento son cuatro años; y el valor residual garantizado son 10.000 unidades monetarias. El contrato de arrendamiento no proporciona otros servicios adicionales al suministro del vehículo. El departamento X es responsable de todos gastos corrientes del vehículo, incluido el seguro, combustible y mantenimiento. El contrato de arrendamiento no especifica la tasa de interés implícita en la operación. La tasa de interés incremental del departamento es el 7% anual. Diversas instituciones financieras están publicitando préstamos asegurados para vehículos de motor a tasas de interés variable entre el 7,5% y 10%.

Método de prueba y error

GI9. El cálculo es un proceso iterativo – esto es, el arrendatario debe hacer la “mejor suposición” de la tasa de interés y calcular el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento y comparar el resultado con el valor razonable del activo arrendado al inicio contrato. Si el resultado es menor que el valor razonable, la tasa de interés seleccionada es demasiado alta; si el resultado es mayor que el valor razonable, la tasa de interés seleccionada es demasiado baja. La tasa de interés implícita en el arrendamiento es aquélla que se usa cuando el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento es igual al valor razonable del activo arrendado al inicio del contrato.

GI10. El departamento X debería comenzar el cálculo usando una estimación mejor– por ejemplo su tasa de interés incremental del préstamo del 7% anual, que es demasiado baja. Debería por tanto usar la máxima tasa de

interés posible– por ejemplo el 10% anual ofrecido a préstamos asegurados para vehículos de motor, que se mostraría demasiado alta. Tras varios cálculos el departamento debería llegar a la tasa correcta, 8,5% anual.

GI11. Para calcular la tasa de interés el departamento usa la fórmula anterior del VP (PMA), donde:

S = 10.000 n = 4 r = T. interés anual expresada como un decimal

A = 5.429 VP(PMA) objetivo = 25.000

GI12. La tasa de interés incremental del préstamo del departamento X del 7% (0,07) anual (cifras redondeadas):

$$VP(PMA) = \frac{10.000}{(1+0{,}07)^4} + \frac{5.429}{0{,}07}\left[1 - \frac{1}{(1+0{,}07)^4}\right]$$

= 7.629 + 18.390

= 26.019

GI13. El VP(PMA) usando la tasa de interés incremental del préstamo es mayor que el valor razonable del activo arrendado, por tanto una tasa mayor está implícita en el arrendamiento. El departamento debe hacer cálculos con otras tasas para determinar la tasa actual (cifras redondeadas).

VP(PMA) al 7,5%	= 25.673	T.I. demasiado baja
VP(PMA) al 10%	= 24.040	T.I. demasiado alta
VP(PMA) al 9%	= 24.674	T.I. demasiado alta
VP(PMA) al 8%	= 25.333	T.I. demasiado baja
VP(PMA) al 8,5%	= 25.000	T.I. correcta

GI14. El departamento X usará ahora la tasa de interés del 8,5% para repartir los pagos por arrendamiento entre los gastos financieros y la reducción de los pasivos por arrendamiento, como muestra la tabla posterior.

Método de interpolación

GI15. Calcular la tasa de interés implícita en un arrendamiento requiere que el arrendatario calcule inicialmente el valor presente para una tasa de interés que sea demasiado alta y para otra demasiado baja. La diferencia, en términos absolutos, entre los resultados obtenidos y el valor presente neto se utiliza para interpolar la tasa de interés correcta. Usando los datos anteriores, y los resultados para 7% y 10%, la tasa real puede ser interpolada como sigue (cifras redondeadas):

VP al 7% = 26.019, diferencia = 1.019 (i.e. 26.019 – 25.000)

VP al 10% = 24.040, diferencia = 960 (i.e. 24.040 – 25.000)

$$r = 7\% + (10\% - 7\%)\frac{1.019}{(1.019 + 960)}$$

$$= \quad 7\% + (3\% \times 0{,}5)$$

$$= \quad 7\% + 1{,}5\%$$

$$= \quad 8{,}5\%$$

GI16. El departamento X usará ahora la tasa de interés del 8,5% para registrar el arrendamiento en su contabilidad y repartir los pagos por arrendamiento entre los gastos financieros y la reducción de los pasivos, por arrendamiento como muestra la tabla siguiente.

Reparto de cuotas por arrendamiento (cifras redondeadas)

	Año 0	**Año 1**	**Año 2**	**Año 3**	**Año 4**
Apertura VP del pasivo por arrendamiento	25.000	25.000	21.696	18.110	14.221
Gasto por intereses	–	2.125	1.844	1.539	1.209
Reducción del pasivo	–	3.304	3.585	3.890	14.221*
Valor al cierre del pasivo por arrendamiento	25.000	21.696	18.110	14.221	–

* Incluidos los pagos del valor residual garantizado.

Comparación con la NIC 17

La NICSP 13, *Arrendamientos*, se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 17, *Arrendamientos* e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 17 como resultado del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009. Las principales diferencias entre la NICSP 13 y la NIC 17 son las siguientes:

- La NICSP 13 incluye un comentario adicional al de la NIC 17 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 13 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 17. El ejemplo más significativo es el uso del término “estado de rendimiento financiero” en la NICSP 13. El término equivalente en la NIC 17 es “estado de resultados”
- La NICSP 13 no utiliza el término “ingreso”, que tiene en la NIC 17 un significado más amplio que el término “ingreso (de actividades ordinarias)”.
- La NIC 17 incluye una definición de “valor razonable” en su conjunto de definiciones de términos técnicos. La NICSP 13 no incluye esta definición por estar incluida en el *Glosario de Términos Definidos* publicado por separado (párrafo 7).
- La NICSP 13 tiene una guía de implementación adicional que ilustra la clasificación de un arrendamiento, el tratamiento de un arrendamiento financiero por parte de un arrendatario, el tratamiento de un arrendamiento financiero por parte de un arrendador y el cálculo de la tasa de interés implícita en un arrendamiento financiero.

NICSP 14-HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DE LA FECHA DE PRESENTACIÓN

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 10 (revisada en 2003), *Hechos Ocurridos después de la Fecha del Balance* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 10, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 14-HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DE LA FECHA DE PRESENTACIÓN

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 14, *Hechos Ocurridos Después de la Fecha de Presentación* fue emitida en diciembre de 2001.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 14 revisada.

Desde entonces, la NICSP 14 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en enero de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 14

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
16	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
32A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010

Diciembre de 2006

NICSP 14-HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DE LA FECHA DE PRESENTACIÓN

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2–4
Definiciones	5
Autorización de los estados financieros para su emisión	6–8
Reconocimiento y medición	9–16
Hechos ocurridos después de la fecha de presentación que implican ajustes	10–11
Hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes	12–13
Dividendos o distribuciones similares	14–16
Negocio en marcha	17–25
Reestructuración	25
Información a revelar	26–31
Información a revelar sobre la fecha de autorización para emisión	26–27
Actualización de la información a revelar sobre condiciones existentes en la fecha de presentación	28–29
Información a revelar sobre hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes	30–31
Fecha de vigencia	32–33
Derogación de la NICSP 14 (2001)	34
Apéndice: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Comparación con la NIC 10	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 14, *Hechos Ocurridos Después de la Fecha de Presentación* está contenida en los párrafos 1 a 34. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 14 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir:

   (a) cuándo debería una entidad ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos después de la fecha de presentación; y

   (b) la información a revelar que la entidad debe efectuar respecto a la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su emisión, así como, respecto a los hechos ocurridos después de la fecha de presentación.

   La Norma exige también, a la entidad, que no prepare sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, si los hechos ocurridos después de la fecha de presentación indican que tal hipótesis de continuidad no resulta apropiada.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente estados financieros bajo la base contable de acumulación (o devengo) debe aplicar esta Norma en la contabilización y e información a revelar correspondientes a los hechos ocurridos después de la fecha de presentación.**

3. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

4. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitido por el IPSASB explica que a las Empresas Públicas (EP) se les aplica las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

Definiciones

5. **El siguiente término se usa, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

   Hechos ocurridos después de la fecha de presentación (Events after the reporting date) son todos aquellos sucesos, ya sean favorables o desfavorables que se han producido entre la fecha de presentación y la fecha de autorización de los estados financieros para su emisión. Pueden identificarse dos tipos de hechos:

   (a) **aquellos que suministran evidencia de condiciones que ya existían en la fecha de presentación (hechos posteriores a la fecha de presentación que implican ajuste); y**

   (b) **aquéllos que son indicativos de condiciones que han aparecido después de la fecha de presentación (hechos posteriores a la fecha de presentación que no implican ajuste).**

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 por separado.

Autorización de los estados financieros para su emisión

6. Para determinar qué hechos satisfacen la definición de hechos ocurridos después de la fecha de presentación, es necesario identificar la fecha de presentación y la fecha en la que los estados financieros son autorizados para su emisión. La fecha de presentación es el último día del periodo sobre el que se informa al cual se refieren los estados financieros. La fecha en la que se autoriza su emisión es la fecha en la cual los estados financieros reciben aprobación del individuo o consejo con autoridad de finalizarlos para su emisión. La opinión de la auditoría se proporciona sobre esos estados financieros terminados. Los hechos ocurridos después de la fecha de presentación son todos aquellos hechos, favorables o desfavorables, que ocurren entre la fecha de presentación y la fecha en que los mismos son autorizados para su emisión, incluso si estos hechos ocurren después de: (a) la publicación del anuncio del resultado (ahorro o desahorro), (b) la autorización de los estados financieros de una entidad controlada, o (c) publicaciones de información seleccionada, relativa a los estados financieros.

7. El proceso relacionado con la preparación y autorización de los estados financieros para su emisión puede variar según diferentes tipos de entidades, dentro y entre diversas jurisdicciones. Puede depender de la naturaleza de la entidad, de la estructura del órgano de gobierno, de los requisitos legales relacionados con esa entidad y de los procedimientos seguidos para la preparación y finalización de los estados financieros. La responsabilidad para la autorización de los estados financieros de las agencias individuales de gobierno depende del responsable de la agencia financiera central (o del funcionario responsable en materia de contabilidad, como el controlador o contable general). La responsabilidad para la autorización de los estados financieros consolidados del gobierno en su totalidad puede recaer conjuntamente en el responsable de la agencia financiera central (o del funcionario responsable en materia de contabilidad, como el controlador o contable general) y en el ministro de finanzas (o equivalente).

8. En algunos casos, como paso final en el proceso de autorización, se requiere que una entidad presente sus estados financieros a otro organismo (por ejemplo, un organismo legislativo como el Parlamento o consejo municipal). Este organismo puede tener la facultad de requerir cambios en los estados financieros auditados. En otros casos, la presentación de los estados financieros a otro organismo suele ser simplemente una cuestión de protocolo o del sistema y ese otro organismo no tiene el poder de requerir cambios en los estados. La fecha de autorización para la emisión de los estados financieros será determinada en el contexto de una jurisdicción concreta.

Reconocimiento y medición

9. En el periodo entre la fecha de presentación y la fecha en que son autorizados para su emisión, los responsables gubernamentales pueden anunciar la intención del gobierno con respecto a ciertas cuestiones. Si dichas intenciones del gobierno requieren reconocimiento como hechos que implican ajustes o no, dependerá de: (a) si proporcionan información adicional sobre las condiciones existentes en la fecha de presentación, y (b) de si existe suficiente evidencia de que pueden y serán llevados a cabo. En la mayoría de los casos, las intenciones anunciadas del gobierno no conducen al reconocimiento de hechos que implican ajustes. En su lugar, reunirán, generalmente, los requisitos para revelarse como hechos que no implican ajustes.

Hechos ocurridos después de la fecha de presentación que implican ajustes

10. **Una entidad debe proceder a modificar los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que impliquen ajustes.**

11. Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que obligan a una entidad a ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros, o bien a reconocer partidas no reconocidas previamente:

    (a) la resolución de un litigio judicial, posterior a la fecha de presentación, que confirma que la entidad tenía una obligación presente en dicha fecha. La entidad ajustará el importe de cualquier provisión reconocida previamente respecto a ese litigio judicial, de acuerdo con la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, o bien reconocerá una nueva provisión. La entidad no se limitará a revelar una obligación contingente, puesto que la resolución del litigio proporciona evidencia adicional que ha de tenerse en cuenta, de acuerdo con el párrafo 24 de la NICSP 19;

    (b) la recepción de información, después de la fecha de presentación, que indique el deterioro de un activo a esa fecha, o bien la necesidad de ajustar la pérdida por deterioro reconocida previamente para tal activo. Por ejemplo:

        (i) la quiebra de un deudor, ocurrida después de la fecha de presentación, usualmente confirma que en tal fecha existía una pérdida sobre la cuenta por cobrar, de forma que la entidad necesita ajustar el importe en libros de dicha cuenta; y

        (ii) la venta de inventarios, después de la fecha de presentación, puede suministrar evidencia acerca del valor realizable neto de los mismos en la fecha de presentación;

(c) la determinación, con posterioridad a la fecha de presentación, del costo de los activos comprados o del importe de los activos vendidos antes de dicha fecha;

(d) la determinación con posterioridad a la fecha de presentación del importe de ingresos cobrados durante el periodo sobre el que se informa a ser compartidos con otros gobiernos bajo un acuerdo de reparto de ingresos en vigor durante dicho periodo;

(e) la determinación con posterioridad a la fecha de presentación de los pagos por incentivos por producción otorgados al personal si en la fecha de presentación la entidad tiene una obligación implícita ya sea de carácter legal o simplemente asumida por la entidad de efectuar tales pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha; y

(f) el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

Hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes

12. **Una entidad no deberá proceder a modificar los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después de la fecha de presentación.**

13. Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes:

(a) cuando una entidad ha adoptado una política de revalorizar regularmente la propiedad a su valor razonable, una reducción en el valor razonable de la propiedad ocurrida entre la fecha de presentación y la fecha en que los estados financieros son autorizados para su publicación. La caída en dicho valor no está normalmente relacionada con las condiciones de la propiedad en la fecha de presentación, sino que refleja las circunstancias acaecidas en el periodo siguiente. Por tanto, a pesar de su política de revalorizaciones continuas, una entidad no procedería a ajustar el importe previamente reconocido en sus estados financieros para las propiedades. De forma similar, la entidad no procederá a actualizar los importes que figuren en las notas u otra información a revelar que se refieran a esas propiedades, a la fecha de presentación aunque pudiera ser necesario revelar información adicional en función de lo establecido en el párrafo 29; y

(b) cuando una entidad que gestiona determinados programas de servicios a la comunidad decide, después de la fecha de presentación, pero antes de que los mismos sean autorizados para su publicación, distribuir beneficios adicionales directa o indirectamente a los participantes en esos programas. La entidad no ajustaría el importe de los gastos reconocidos en sus estados financieros en el periodo actual sobre el que

se informa, aunque los beneficios adicionales pueden reunir las condiciones para revelarse como hechos que no implican ajustes, en función de lo establecido en el párrafo 29.

Dividendos o distribuciones similares

14. **Si una entidad acuerda dividendos o distribuciones similares después de la fecha de presentación, la entidad no reconocerá tales distribuciones como un pasivo en la fecha de presentación.**

15. Los dividendos pueden darse en el sector público cuando, por ejemplo, una entidad del sector público controla y consolida los estados financieros de una EP que tiene participaciones exteriores sobre su propiedad a los que paga dividendos. Además, algunas entidades del sector público adoptan una estructura de dirección financiera, por ejemplo, modelos de "compradores suministradores", que les exigen pagar una distribución de resultados a sus entidades controladoras, tal como el gobierno central.

16. Si se acuerdan dividendos o distribuciones similares a los propietarios (es decir, los dividendos o distribuciones similares han sido debidamente autorizados y no quedan a discreción de la entidad) después de la fecha de presentación pero antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, los dividendos y distribuciones similares no se reconocerán como un pasivo en la fecha de presentación porque no existe ninguna obligación en dicha fecha. Se revelará información sobre dichos dividendos y distribuciones similares en las notas a los estados financieros de acuerdo con la NICSP 1. Los dividendos y distribuciones similares no incluyen la devolución del capital.

Negocio en marcha

17. La determinación de que la hipótesis de negocio en marcha es o no apropiada debe ser considerada por cada entidad. Sin embargo, la evaluación de negocio en marcha es probable que sea de mayor importancia para entidades individuales que para el gobierno en conjunto. Por ejemplo, una agencia individual del gobierno puede que no sea un negocio en marcha si el gobierno del que forma parte dicha agencia decide transferir todas sus actividades a otra agencia. Sin embargo, esta reestructuración no tiene ningún impacto sobre la valoración del negocio en marcha para el gobierno en su conjunto.

18. **Una entidad no preparará sus estados financieros sobre la base de que es un negocio en marcha si los responsables de preparar estos estados financieros o el órgano de gobierno determinan, después de la fecha de presentación, que (a) existe la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o (b) que no existe otra alternativa más realista que hacerlo.**

19. Para evaluar si la hipótesis de negocio en marcha es apropiada o no para una entidad individual, los responsables de la preparación de los estados financieros, y/o el órgano de gobierno, necesitan considerar un amplio número de factores. Estos factores incluyen el rendimiento actual y esperado de la entidad, cualquier reestructuración potencial y anunciada de las unidades organizativas, la probabilidad de que exista continuidad en la financiación por parte del gobierno y, si fuera necesario, fuentes potenciales de sustitución de la financiación.

20. En el caso de entidades cuyas operaciones están en gran parte financiadas presupuestariamente, las cuestiones de negocio en marcha generalmente acaecen solo si el gobierno anuncia su intención de cesar de suministrar fondos a la entidad.

21. A algunas agencias, aunque no a las EP, se les puede exigir que se autofinancien total o parcialmente, y que recuperen el costo de los productos o servicios de los usuarios. Para dichas entidades, el deterioro en los resultados operativos y de la posición financiera después de la fecha de presentación puede indicar la necesidad de considerar si la hipótesis de negocio en marcha resulta todavía apropiada.

22. Si la hipótesis de negocio en marcha ya no es apropiada, esta Norma exige que la entidad lo refleje en sus estados financieros. El impacto de este tipo de cambios dependerá de las circunstancias particulares de la entidad, por ejemplo, si las operaciones tienen que ser transferidas a otra entidad gubernamental, vendidas o liquidadas. Se requiere la realización de juicios profesionales para determinar si es necesario un cambio en el valor de los activos o pasivos reconocidos.

23. Cuando la hipótesis de negocio en marcha ya no resulte apropiada, es necesario también considerar si los cambios en las circunstancias llevan a la creación de pasivos adicionales o provoca que ciertas cláusulas en los contratos de deuda surtan efectos, llevando a la reclasificación de ciertas deudas como pasivos corrientes.

24. La NICSP 1 exige revelar ciertas informaciones si:

    (a) los estados financieros no se han preparado sobre la base de negocio en marcha. La NICSP 1 exige que cuando los estados financieros no hayan sido preparados sobre la base de negocio en marcha, este hecho debe ser revelado, junto con la base sobre la cual se preparan los estados financieros y la razón de no se considere a la entidad un negocio en marcha; o

    (b) los responsables de la preparación de los estados financieros son conscientes de la existencia de incertidumbres de importancia relativa, relacionadas con eventos o condiciones que pueden arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como un

negocio en marcha. Los acontecimientos o las condiciones que requieren revelar información pueden acaecer después de la fecha de presentación. La NICSP 1 exige que tales incertidumbres sean reveladas.

Reestructuración

25. Cuando una reestructuración anunciada después de la fecha de presentación satisface la definición de un hecho que no implica ajuste, se revelará adecuadamente información de acuerdo con esta Norma. Guías para el reconocimiento de provisiones asociadas a una reestructuración se encuentran en la NICSP 19. El simple hecho de que una reestructuración implique la disposición de un componente de la entidad no conduce a cuestionarse la habilidad de la entidad para continuar siendo un negocio en marcha. Sin embargo, cuando una reestructuración anunciada después de la fecha de presentación implica que una entidad ya no se considera un negocio en marcha, pueden cambiar la naturaleza y los importes de activos y pasivos.

Información a revelar

Información a revelar sobre la fecha de autorización para emisión

26. **Una entidad revelará la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su emisión, así como quién ha dado esta autorización. En el caso de que otro órgano tenga poder para modificar los estados financieros tras la emisión, la entidad revelará este hecho.**

27. Es importante para los usuarios saber en qué momento han sido autorizados para emisión los estados financieros, puesto que no reflejarán eventos que hayan ocurrido después de esta fecha. Es también importante para los usuarios conocer las circunstancias poco comunes en las que cualquier persona u órganos tienen la autoridad para modificar los estados financieros tras su emisión. Ejemplos de individuos u órganos que tienen el poder de modificar los estados financieros después de su publicación son los Ministros, el gobierno del cual la entidad forma parte, el Parlamento u órgano elegido de representantes. Si se llevan a cabo estos cambios, los estados financieros modificados son un nuevo conjunto de estados financieros.

Actualización de información a revelar sobre condiciones existentes en la fecha de presentación

28. **Si después de la fecha de presentación, pero antes de que los mismos fueran autorizados para su emisión, una entidad recibe información acerca de condiciones que existían ya en dicha fecha, a la luz de la información recibida debe actualizar la información a revelar que esté relacionada con tales condiciones.**

29. En algunos casos, una entidad necesita actualizar la información a revelar hecha en los estados financieros, para reflejar la información recibida después de la fecha de presentación pero, antes de que los mismos sean autorizados para su emisión, incluso cuando dicha información no afecte a los importes que la entidad haya reconocido en los estados financieros. Un ejemplo de tal necesidad de actualizar la información revelada ocurre cuando, posteriormente a la fecha de presentación, se obtiene evidencia acerca de una obligación contingente que ya existía a esa fecha. Aparte de que deba considerarse si, con la nueva información, la entidad debe reconocer una provisión a la luz de la nueva evidencia, la entidad procederá a actualizar la información revelada acerca del pasivo contingente.

Información a revelar sobre hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes

30. **La información de hechos posteriores a la fecha de presentación tiene importancia relativa, o es material, cuando no revelarla puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir de los estados financieros. Una entidad deberá revelar la siguiente información para cada una de las categorías materiales de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes:**

    (a) **la naturaleza del evento; y**

    (b) **una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación.**

31. Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes que, por lo general, producirían información a revelar:

    (a) una importante caída en el valor de las propiedades que están contabilizadas al valor razonable, cuando dicha caída no está relacionada con las condiciones de la propiedad en la fecha de presentación, pero se debe a circunstancias acaecidas después de esa fecha;

    (b) la entidad decide, después de la fecha de presentación, distribuir en un futuro importantes beneficios adicionales directa o indirectamente a los participantes en los programas de servicios a la comunidad que gestiona, y esos beneficios adicionales tienen un impacto importante sobre la entidad;

    (c) una adquisición o la disposición de una importante entidad controlada o la subcontratación de todas sus actividades, o substancialmente todas, de aquellas actualmente controladas por una entidad, después de la fecha de presentación;

(d) el anuncio de un plan para discontinuar definitivamente una operación o un programa principal, de disposición de activos o la cancelación de pasivos atribuibles a una operación discontinuada o programa principal, o la conclusión de un acuerdo formal para vender tales activos o cancelar dichos pasivos (guías sobre el tratamiento e información a revelar sobre las operaciones discontinuadas pueden encontrarse en las normas contables nacionales o internacionales correspondientes que tratan sobre operaciones discontinuadas);

(e) las compras o disposiciones significativas de activos;

(f) la destrucción por incendio de un edificio importante tras la fecha de presentación;

(g) el anuncio, o el comienzo de la ejecución de una reestructuración importante (véase la NICSP 19);

(h) la introducción de una ley para condonar préstamos concedidos a entidades o particulares como parte de una programa;

(i) los cambios anormalmente grandes, ocurridos después de la fecha de presentación, en los precios de los activos o en las tasas de cambio de moneda extranjera;

(j) en el caso de entidades que tengan un pasivo por el impuesto a las ganancias o equivalente, los cambios en las tasas impositivas o leyes fiscales aprobadas o anunciadas después de la fecha de presentación que tengan un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos (pueden encontrarse guías sobre la contabilización del impuesto a las ganancias en la norma contable nacional o internacional correspondiente que trate sobre el impuesto a las ganancias);

(k) la aceptación de compromisos o pasivos contingentes significativos, por ejemplo, al dar garantías de importe significativo después de la fecha de presentación; y

(l) el planteamiento de litigios importantes surgidos exclusivamente por causa de hechos ocurridos después de la fecha de presentación.

Fecha de vigencia

32. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2008, se revelará este hecho.**

32A. **El párrafo 16 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esa**

modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada.

33. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción.

Derogación de la NICSP 14 (2001)

34. Esta Norma deroga la NICSP 14, *Eventos Ocurridos después de la Fecha de Presentación*, emitida en 2001.

Apéndice

Modificaciones a otras NICSP

En la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, se modificó el párrafo 87 para quedar como sigue:

87. Una decisión de reestructurar tomada por la administración o el órgano de gobierno antes de la fecha de presentación, no da lugar a una obligación implícita a dicha fecha, salvo que la entidad, antes de tal fecha, haya:

    (a) empezado a ejecutar el plan de reestructuración; o bien

    (b) anunciado a los afectados por dicho plan las principales características del mismo, de forma suficientemente específica como para crear en ellos una expectativa válida de que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración.

    Si una entidad comienza a ejecutar el plan de reestructuración, o anuncia sus principales características a los afectados por el mismo, únicamente después de la fecha de presentación, se requiere que revele este hecho, según lo establecido por la NICSP 14 *Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación*, si los efectos son de importancia relativa y la falta de información pudiera afectar a las decisiones económicas de los usuarios tomadas a partir de los estados financieros.

En las NICSP, las referencias a la versión actual de la NICSP 14, *Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación* se modifican a la NICSP 14, *Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación*.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 14, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 14 como resultado del Proyecto de mejoras general del IASB del año 2003

Antecedentes

FC1. El Programa de convergencia con las NIIF es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengo) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea apropiado para las entidades del sector público.

FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para apartarse. La falta de aplicación de su NIIF equivalente tendrá lugar cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sea apropiada para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus NIIF equivalentes se identifican en cada NICSP

FC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de propuesta de modificación de 13 de las NIC[1] como parte de su Proyecto de mejoras general. Los objetivos del Proyecto de mejoras general del IASB eran "reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras". Las NIC finales se emitieron en diciembre de 2003.

FC4. La NICSP 14, emitida en diciembre de 2001, se basó en la NIC 10 (revisada en 1999), *Hechos Ocurridos después de la Fecha del Balance*, que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003. Al final de 2003, el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC)[2], puso en marcha un proyecto de mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

---

1 Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se emitieron por el predecesor del IASB –el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Las Normas emitidas por el IASB se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB ha definido las NIIF integrando las NIIF, las NIC y las Interpretaciones de las Normas. En algunos casos, el IASB ha modificado, en lugar de reemplazado, las NIC, en cuyo caso la numeración antigua de las NIC se ha mantenido.

2 El PSC se convirtió en el IPSASB cuando el Consejo de la IFAC cambió el mandato del PSC para pasar a ser un consejo emisor de normas independiente en noviembre de 2004.

FC5. El IPSASB revisó la NIC 10 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. (Los Fundamentos de las conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB en http://www.iasb.org). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la falta de aplicación.

FC6. La NIC 10 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de la emisión de las NIIF después de diciembre de 2003. La NICSP 14 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Revisión de la NICSP 14 como resultado del documento del IASB Mejoras a las NIIF emitido en 2008.

FC7. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 10 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de la modificación.

Comparación con la NIC 10

La NICSP 14, *Hechos Ocurridos Después de la Fecha de Presentación* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 10 (revisada en 2003), *Hechos Ocurridos después de la Fecha del Balance* e incluye una modificación hecha a la NIC 10 como parte de las *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 14 y la NIC 10 son las siguientes:

- La NICSP 14 observa que cuando la hipótesis de negocio en marcha ya no es apropiada, se requiere del uso del juicio profesional para determinar el impacto de estos cambios sobre el valor en libros de los activos y pasivos reconocidos en los estados financieros (párrafo 22).
- La NICSP 14 contiene comentarios adicionales sobre la determinación de la fecha en la que se autorizan los estados financieros para su emisión (párrafos 6, 7 y 8).
- La NICSP 14 incluye un comentario adicional al de la NIC 10 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 14 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 10. El ejemplo más significativo es el uso de los términos “activos netos/patrimonio” y “fecha de presentación” en la NICSP 14. Los términos equivalentes en la NIC 10 son “patrimonio” y “fecha del balance”.
- La NICSP 14 no utiliza el término “ingreso”, que en la NIC 10 tiene un significado más amplio que el término “ingreso (de actividades ordinarias)”.
- La NICSP 14 contiene una definición de “fecha de presentación”, mientras que la NIC 10 no contiene una definición de “fecha del balance”.

NICSP 15-INSTRUMENTOS FINANCIEROS: PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 32 (revisada en 1998) *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*, publicada por el Consejo de Normas de Contabilidad Internacional (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 32, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

Diciembre de 2001

NICSP 15-INSTRUMENTOS FINANCIEROS: PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1–8
Definiciones	9–21
Presentación	22–47
Pasivos y activos netos/patrimonio	22–28
Clasificación, por parte del emisor, de los instrumentos compuestos	29–35
Intereses, dividendos, pérdidas y ganancias	36–38
Compensación de activos financieros con pasivos financieros	39–47
Información a revelar	48–101
Información a revelar acerca de las políticas de gestión del riesgo	50–53
Plazos, condiciones y políticas contables	54–62
Riesgo de tasa de interés	63–72
Riesgo de crédito	73–83
Valor razonable	84–94
Activos financieros medidos contablemente por encima de su valor razonable	95–97
Cobertura de transacciones futuras anticipadas	98–100
Otra información a revelar	101
Disposición transitoria	102
Fecha de vigencia	103–104
Guía de implementación	
Ejemplos ilustrativos	
Comparación con la NIC 32	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 15, *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar* está contenida en el objetivo y los párrafos 1 a 104. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 15 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.* La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Por favor, téngase en cuenta que la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 15, *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar* ha sido derogada por la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*; la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* y la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. Estas Normas son de aplicación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se aconseja su aplicación anticipada. La NICSP 15 sigue siendo aplicable hasta la fecha en la que se apliquen estas Normas o la fecha en la que entren en vigor, la que tenga lugar primero.

Algunas entidades del sector público como los gobiernos nacionales y las instituciones financieras del sector público pueden mantener una amplia gama de instrumentos financieros. Sin embargo, algunas agencias gubernamentales individuales no pueden emitir o mantener una gama amplia de instrumentos. En esos casos, la Norma tendrá una aplicación limitada y los encargados de elaborar los estados financieros necesitarán identificar los aspectos de la Norma que les afectan. El objeto de la guía de implementación es asistir a los preparadores en esta tarea.

Objetivo

La naturaleza dinámica de los mercados financieros internacionales ha provocado el uso generalizado de una amplia variedad de instrumentos financieros, desde los primarios tradicionales, tales como bonos, hasta las diversas formas de instrumentos derivados, tales como permutas de tasas de interés. Las entidades del sector público usan una amplia gama de instrumentos financieros, desde simples, como las cuentas por pagar por cobrar, a los más complejos (como las permutas de divisas para dar cobertura a los compromisos en moneda extranjera). En menor grado, las entidades del sector público pueden emitir instrumentos de patrimonio o instrumentos compuestos de pasivo/patrimonio. Esto puede ocurrir si una entidad económica incluye una Empresa Pública (EP) parcialmente privatizada que emite instrumentos de patrimonio en los mercados financieros o si una entidad del sector público emite instrumentos de deuda en títulos de propiedad bajo ciertas condiciones.

El objetivo de esta Norma es mejorar la comprensión que los usuarios de los estados financieros tienen sobre el significado de los instrumentos financieros, se encuentren reconocidos dentro o fuera balance, para la situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo del gobierno u otra entidad del sector público. En esta Norma, las referencias al balance en el contexto de en balance y fuera de balance tienen el mismo significado que estado de situación financiera.

La Norma prescribe ciertos requisitos a seguir para la contabilización de los instrumentos financieros dentro del balance e identifica la información que debe ser revelada acerca de los instrumentos contabilizados (reconocidos) y de los instrumentos fuera del balance (no reconocidos). La normativa sobre contabilización se refiere a: la clasificación de los instrumentos financieros como pasivos o como

activos netos/patrimonio, la clasificación de los intereses, dividendos, gastos e ingresos relacionados con los mismos, así como a las circunstancias bajo las cuales los activos y los pasivos financieros deben ser objeto de compensación. La normativa sobre la información a revelar se refiere a la descripción de los factores que afectan al importe, el momento en que aparecen y la certidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad relacionados con instrumentos financieros, así como a las políticas contables aplicadas a dichos instrumentos. Además, la Norma aconseja a las entidades que revelen información acerca de la naturaleza e importancia del uso de instrumentos financieros, los propósitos para los que se usan, los riesgos asociados con ellos y las políticas que utiliza para controlar tales riesgos.

Alcance

1. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros bajo la base contable de acumulación (o devengo) debe aplicar esta norma para la presentación e información a revelar sobre los instrumentos financieros.**

2. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

3. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitido por el IPSASB explica que a las Empresas Públicas (EP) se les aplica las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

4. **Esta Norma debe ser aplicada al presentar y revelar información sobre cualquier tipo de instrumento financiero, ya esté reconocido o no, salvo en los casos siguientes:**

   (a) entidades controladas, tal como se definen en la NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados;*

   (b) participaciones en asociadas, tal y como se definen en la NICSP 7, *Inversiones en Asociadas;*

   (c) participaciones en negocios conjuntos, según se definen en la NICSP 8, *Participaciones en Negocios Conjuntos;*

   (d) obligaciones surgidas de los contratos de seguros;

   (e) obligaciones de los empleadores y de los planes de todo tipo para conceder beneficios post-empleo a los trabajadores, incluidos los planes de beneficios a los empleados; y

   (f) obligaciones de pagos surgidos de los beneficios sociales proporcionados por una entidad sin recibir una contraprestación a cambio de quienes reciben esos beneficios o con una contraprestación no equivalente al valor razonable de los mismos. No obstante, las entidades aplicarán esta Norma a una participación en una controladora, asociada o negocio conjunto que, de acuerdo con la

NICSP 6, NICSP 7 y NICSP 8, se contabilice como un instrumento financiero. En estos casos, las entidades aplicarán los requerimientos de información de la NICSP 6, NICSP 7 y NICSP 8 además de los de esta Norma.

5. Esta Norma no es de aplicación a las inversiones que una entidad tenga en sus controladas. Sin embargo, es aplicable a todos los instrumentos financieros incluidos en los estados financieros consolidados de la controladora, con independencia de si tales instrumentos se han emitido o comprado por parte de la controladora o de la controlada. De forma similar, esta Norma resulta de aplicación a los instrumentos financieros emitidos o comprados por un negocio conjunto, e incluidos en los estados financieros de cualquiera de los participantes, ya sea directamente o a través de la consolidación proporcional.

6. Algunas entidades económicas en el sector público pueden incluir entidades emisoras de contratos de seguro. Esas entidades están dentro del alcance de esta Norma. Sin embargo, esta Norma excluye, de su alcance, los contratos de los seguros en sí mismos. A efectos de esta Norma, un contrato de seguro es un acuerdo que expone al asegurador a riesgos definidos de pérdida por sucesos o circunstancias ocurridos o descubiertos a lo largo de un periodo determinado, incluyendo muerte (en el caso de pagos periódicos, supervivencia del asegurado), enfermedad, discapacidad, daños en propiedades, daños a terceros o interrupción de la actividad. No obstante, se aplicarán las disposiciones de esta Norma cuando el instrumento financiero, aunque tome la forma de un contrato de seguro, implique fundamentalmente la transferencia de riesgos financieros (véase el párrafo 49), lo que sucede, por ejemplo, con algunos tipos de reaseguro financiero o con contratos de inversiones de rendimiento garantizado, emitidos tanto por compañías de seguros del sector público como por otras entidades. Se aconseja a las entidades que posean obligaciones derivadas de contratos de seguros que consideren la conveniencia de aplicar las disposiciones de esta Norma al presentar y revelar en los estados financieros información relativa a tales compromisos.

7. Esta Norma no es de aplicación a instrumentos financieros que surgen de las obligaciones de sistemas de beneficio a los empleados u obligaciones de un gobierno de proporcionar beneficios sociales a sus ciudadanos sin recibir una contraprestación directamente a cambio de quienes reciben esos beneficios, o recibiendo una contraprestación no equivalente al valor razonable de esos beneficios (como las pensiones de vejez, subsidios de desempleo, pensiones de invalidez y otros tipos de ayuda financiera proporcionada por los gobiernos).

8. Información adicional en cuanto a la presentación e información a revelar acerca de tipos específicos de instrumentos financieros puede ser encontrada en las normas internacionales y/o nacionales de contabilidad. Por ejemplo, la NICSP 13 “Arrendamientos” contiene requerimientos de información a revelar específica relacionada con los arrendamientos financieros.

Definiciones

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

Un instrumento de patrimonio (equity instrument) es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, una vez hayan sido deducidos todos sus pasivos.

Activo financiero (Financial asset) es cualquier activo que es:

(a) **efectivo;**

(b) **un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero por parte de otra entidad;**

(c) **un derecho contractual a intercambiar instrumentos financieros con otra entidad, en condiciones que son potencialmente favorables; o**

(d) **un instrumento de patrimonio de otra entidad.**

Un instrumento financiero (financial instrument) es cualquier contrato que da lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad.

Los contratos sobre materias primas cotizadas, que dan a una de las partes el derecho de liquidar la operación en efectivo, o por medio de otro instrumento financiero cualquiera, deben ser tratados contablemente como si fueran instrumentos financieros, con la excepción de los contratos de materias primas cotizadas que: (a) se iniciaron, y todavía continúan, con la intención de cumplir con las exigencias impuestas por una venta, una compra o una utilización que la entidad espera, (b) desde su comienzo fueron señalados para tales propósitos, y (c) se espera liquidar mediante la entrega física de los bienes.

Pasivo financiero (Financial liability) es cualquier pasivo que representa una obligación contractual:

(a) **de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o**

(b) **intercambiar instrumentos financieros con otra entidad, bajo condiciones que son potencialmente desfavorables.**

Una entidad puede tener una obligación contractual que puede liquidar bien por medio de pago con activos financieros, o mediante la entrega de sus propias acciones. En tal caso, si el número de acciones propias exigidas para liquidar la obligación se modifica con los cambios en el valor razonable de las mismas, de manera que el valor razonable total de las acciones entregadas sea igual al importe de la obligación contractual a satisfacer, el tenedor de la obligación no está expuesto al riesgo de

pérdidas o ganancias por fluctuaciones en el valor de las acciones. Esta obligación debe ser contabilizada como si fuera un pasivo financiero de la entidad.

Contrato de seguro (Insurance contract) es un acuerdo que expone al asegurador a riesgos predefinidos de pérdida por sucesos o circunstancias ocurridos o descubiertos a lo largo de un periodo determinado, incluyendo muerte (en el caso de pagos periódicos, supervivencia del asegurado), enfermedad, discapacidad, daños en propiedades, daños a terceros o interrupción de la actividad.

Valor de mercado (Market value) es el importe a obtener por la venta, o a pagar por la adquisición de un instrumento financiero en un mercado activo.

Activos financieros y pasivos financieros monetarios (también conocidos como instrumentos financieros monetarios) (Monetary financial assets and financial liabilities –monetary financial instruments) son activos financieros y pasivos financieros a ser cobrados o pagados por importes fijos o determinables de dinero.

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 por separado.

10. En esta Norma, los términos "contrato" o "contractual" hacen referencia a un acuerdo entre dos o más partes que produce, a las partes implicadas, claras consecuencias económicas que tienen poca o ninguna capacidad de evitar, ya que el cumplimiento del acuerdo es exigible legalmente. Los contratos, y por tanto los instrumentos financieros asociados, pueden adoptar una gran variedad de formas y no precisan ser fijados por escrito.

11. Para los propósitos de las definiciones del párrafo 9, el término “entidad” incluye entidades públicas, organismos públicos individuales, formas asociativas y organismos integrados.

12. En los términos usados para definir activos financieros y pasivos financieros se incluyen las palabras "activo financiero" e "instrumento financiero", pero tales definiciones no son similares. Cuando existe un derecho contractual o una obligación para intercambiar instrumentos financieros, los instrumentos correspondientes ya intercambiados dan lugar al nacimiento de activos financieros, pasivos financieros o instrumentos de patrimonio. Se puede llegar a establecer una cadena de derechos u obligaciones contractuales, pero en último extremo esta cadena desembocará en el cobro o pago de dinero, o bien en la adquisición o emisión de un instrumento de patrimonio.

13. Entre los instrumentos financieros se incluyen tanto los instrumentos primarios, tales como cuentas por pagar, cuentas por cobrar o participaciones en la propiedad; como los instrumentos derivados, tales como opciones,

futuros y contratos a plazo, permutas de tasas de interés y permutas de divisas. Los instrumentos financieros derivados, estén o no reconocidos, cumplen la definición de instrumentos financieros y, por tanto, quedan sujetos a las disposiciones de esta Norma.

14. Los instrumentos financieros derivados crean derechos y obligaciones que tienen el efecto de transferir, entre las partes implicadas en el instrumento, uno o varios tipos de riesgos financieros inherentes a un instrumento financiero primario subyacente. Los instrumentos derivados no producen necesariamente, ni en el comienzo del contrato ni al llegar al vencimiento, la transferencia del instrumento financiero primario subyacente.

15. Los activos tangibles, tales como inventarios, propiedades, planta y equipo, bienes en régimen de arrendamiento financiero, así como los activos intangibles, tales como el espacio de frecuencias de radio, patentes y marcas, no son activos financieros. El control de tales activos, sean tangibles o no, creará una oportunidad para generar entradas de efectivo u otros activos, pero no dará lugar al nacimiento de un derecho presente a recibir efectivo u otros activos financieros.

16. Ciertos activos, tales como los gastos pagados por anticipado, para los cuales los beneficios económicos futuros consisten en la recepción de bienes o servicios, más que en el derecho de recibir dinero u otros activos financieros, no son activos financieros. De forma similar, partidas tales como los cobros anticipados y la mayor parte de las obligaciones derivadas de garantías de productos, no son pasivos financieros, porque la probable salida de beneficios económicos asociados con ellos consiste en la entrega de bienes o servicios, más que de efectivo u otro activo financiero.

17. Los pasivos o activos que no son de naturaleza contractual, tales como el impuesto a las ganancias o impuestos equivalentes, que surgen como resultado de una obligación legal impuesta por el gobierno a las entidades públicas, no constituyen activos ni pasivos financieros. La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 12 *Impuesto a las Ganancias* suministra las guías generales para la contabilización del impuesto a las ganancias.

18. Los derechos y las obligaciones contractuales, que no impliquen la transferencia de un activo financiero, quedan fuera del alcance de la definición de instrumento financiero. Por ejemplo, algunos derechos (obligaciones) contractuales, tales como los que surgen en un contrato de futuros sobre materias primas cotizadas, pueden ser liquidados sólo mediante la recepción (entrega) de activos no financieros. De forma similar, los derechos (obligaciones) contractuales tales como los que nacen en un arrendamiento operativo para el uso de un activo tangible, tal como un hospital, pueden únicamente ser liquidados mediante la recepción (prestación) de servicios. En ambos casos, el derecho contractual de una de las partes a recibir un activo o un servicio no financiero, y la correspondiente obligación

de la otra parte, no establecen un derecho o una obligación presente, para las partes, de recibir, entregar o intercambiar un activo financiero. (Véanse los Ejemplos ilustrativos, párrafos EI13 a EI17.)

19. La capacidad de ejercer un derecho contractual como la exigencia de satisfacer una obligación contractual, pueden ser absolutas, o pueden ser contingentes en función de la ocurrencia de un evento futuro. Por ejemplo, una garantía financiera es un derecho contractual del prestamista a recibir efectivo del garante, que se corresponde con una obligación contractual, por parte del garante, de pagar al prestamista en caso de que el prestatario incumpla su obligación de pago. El derecho contractual y la correspondiente obligación contractual existen por causa de una transacción o evento que ha sucedido en el pasado (asunción de la garantía), incluso aunque la capacidad del prestamista para ejercer su derecho y la exigencia hacia el garante para que cumpla su compromiso sean contingentes, por depender de un futuro acto de incumplimiento por parte del prestatario. Un derecho o una obligación, de tipo contingente, cumplen la definición de activo financiero y de pasivo financiero, incluso aunque muchos de tales activos y pasivos no cumplan las condiciones para su reconocimiento como elementos de los estados financieros. Por ejemplo, un gobierno nacional puede proporcionar a un operador del sector privado de una infraestructura para facilitar protección contra el riesgo de demanda mediante la garantía de un nivel mínimo de ingresos. La garantía es una obligación contingente hasta que se que sea probable que el operador tenga un ingreso inferior al garantizado.

20. Una obligación, por parte de la entidad, de emitir o entregar sus propios instrumentos de patrimonio, como es el caso de las opciones o los certificados de emisión de acciones propias, es en sí misma un instrumento de patrimonio, no un pasivo financiero, ya que la entidad no está obligada a entregar dinero u otro activo financiero. De forma similar, el costo incurrido por una entidad para comprar el derecho a rescatar sus propios instrumentos de patrimonio en poder de terceros, constituye una reducción de sus activos netos/patrimonio, nunca un activo financiero.

21. Los intereses minoritarios que aparecen en el estado de situación financiera procedente de la consolidación de una controlada no son ni pasivos financieros ni instrumentos de patrimonio para la entidad. En los estados financieros consolidados, una entidad presenta las participaciones de otras partes en los activos netos/patrimonio y el resultado neto (ahorro o desahorro) de sus controladas según la NICSP 6. Por consiguiente, un instrumento financiero clasificado como un instrumento de patrimonio por una controlada se eliminará de la consolidación cuando se mantenga por la controladora, o se presente por la misma en el estado de situación financiera como un interés minoritario separado de los activos netos/patrimonio de sus propios accionistas. Un instrumento financiero, clasificado como pasivo financiero por una controlada, permanecerá como tal en el estado de situación financiera

consolidado de la controladora, a no ser que procediera su eliminación en el caso de reflejar una operación intragrupo. El tratamiento contable, por parte de la controladora en los estados consolidados, no afecta al criterio de presentación por parte de ésta en sus propios estados financieros.

Presentación

Pasivos y activos netos/patrimonio

22. **El emisor de un instrumento financiero clasificará dicho instrumento, ya sea en su totalidad o en cada una de sus partes integrantes, como un pasivo o como activos netos/patrimonio, de conformidad con la esencia del acuerdo contractual en el momento del reconocimiento inicial y con las definiciones de pasivo financiero y de instrumento de patrimonio.**

23. Es la esencia económica de un instrumento financiero, por encima de su forma legal, la que ha de guiar la clasificación que el emisor debe darle en el estado de situación financiera. Si bien la esencia y la forma suelen habitualmente coincidir, no siempre son iguales. Por ejemplo, algunos instrumentos financieros toman la forma legal de instrumentos de patrimonio pero son, en esencia, pasivos; así como otros pueden combinar ciertas características asociadas con instrumentos de patrimonio y algunas otras asociadas con pasivos financieros. La clasificación de un determinado instrumento se hace sobre la base de una evaluación de su contenido sustancial, cuando se reconoce por primera vez. Esta clasificación se mantiene en cada fecha en que se presenten estados financieros hasta que el instrumento desaparezca como elemento patrimonial de la entidad. No es probable que la clasificación de instrumentos financieros como pasivos, o activos netos/patrimonio sea un asunto significativo para muchas de las entidades en el sector público.

24. La clasificación de instrumentos financieros en pasivos y activos netos/patrimonio se requiere debido a los riesgos diferentes asociados con cada uno. Se requiere que las entidades con instrumentos clasificados como pasivos financieros revelen información sobre la exposición a la tasa de riesgo de interés, de acuerdo con el párrafo 63, y reconozcan los intereses, dividendos, pérdidas y ganancias como ingresos o gastos de acuerdo con el párrafo 36. El párrafo 36 también especifica que las distribuciones a los poseedores de instrumentos financieros clasificados como instrumentos de patrimonio deben cargarse por el emisor directamente a los activos netos/patrimonio.

25. Aunque las entidades del sector público pueden a menudo poseer un instrumento de patrimonio como una inversión (activo financiero) no es común que una entidad del sector público emita instrumentos de patrimonio para partes fuera de la entidad económica, excepto en los casos en los que una entidad controlada sea parcialmente privatizada. No obstante, el uso de instrumentos financieros en el sector público continúa evolucionando y la

clasificación por el emisor ha de guiarse por su esencia y no necesariamente por su forma.

26. Al distinguir un pasivo financiero de un instrumento de patrimonio, la característica clave es la existencia de una obligación contractual, que recae sobre una de las partes implicadas en el instrumento financiero (el emisor), consistente en entregar dinero u otro instrumento financiero a la otra parte (el tenedor), bajo condiciones que son potencialmente desfavorables para el emisor. Cuando tal obligación contractual exista, el instrumento cumplirá la definición de pasivo financiero, con independencia de la manera en la que sea liquidada la obligación contractual. Una restricción sobre la posibilidad que el emisor tiene de satisfacer la obligación, tal como la falta de acceso a divisas o la necesidad de obtener aprobación para el pago por parte de una autoridad reguladora, no anulará la obligación del emisor ni el derecho del tenedor con respecto al instrumento financiero en cuestión.

27. Cuando un instrumento financiero no da lugar a la obligación contractual, por parte del emisor, de entregar dinero u otro activo financiero, o bien de intercambiarlo por otro instrumento financiero en condiciones que le son potencialmente desfavorables, se trata de un instrumento de patrimonio. Aunque el comprador de un instrumento de patrimonio puede tener derecho a recibir una proporción de los eventuales dividendos u otras distribuciones de los activos netos/patrimonio, el emisor no tiene la obligación contractual de llevar a cabo tales distribuciones.

28. Una entidad del sector público puede emitir instrumentos con derechos especiales, tales como acciones preferidas. Cuando una acción preferente, en sus condiciones de emisión, prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, en condiciones de importe y fecha prefijados, o perfectamente determinables, o bien dé al tenedor el derecho de exigir, frente al emisor, el rescate en o a partir de una fecha, por un importe fijo o determinable, el instrumento cumplirá la definición de pasivo financiero, y se clasificará como tal. Una acción preferida que no establezca explícitamente tal obligación contractual, puede sin embargo hacerlo indirectamente a través de ciertos términos y condiciones. Por ejemplo, una acción preferida, que no contemple la recompra obligatoria o la recompra a voluntad del tenedor, puede sin embargo incorporar el derecho a un dividendo obligatorio creciente, de manera que, en un futuro predeterminado, el rendimiento por dividendos puede quedar fijado a una tasa tan alta que el emisor se vea obligado, por razones económicas, a recomprar el instrumento. En tales circunstancias, la clasificación como pasivo financiero es apropiada, porque el emisor tiene poca o ninguna discrecionalidad para evitar la recompra del citado instrumento. De forma similar, si un instrumento financiero calificado como acción da al tenedor la opción de exigir su recompra cuando ocurra un evento cuya probabilidad es alta, la clasificación, desde el mismo momento de su emisión como pasivo financiero, reflejará la esencia del mencionado

instrumento. . (Véanse los Ejemplos ilustrativos, párrafos EI7 y EI8 y EI18 a EI21.)

Clasificación, por parte del emisor, de los instrumentos compuestos

29. **El emisor de un instrumento financiero que contenga simultáneamente un elemento de pasivo y otro de activos netos/patrimonio, debe clasificar cada parte del instrumento por separado, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 22.**

30. Las entidades del sector público no suelen emitir instrumentos financieros compuestos. La excepción son las empresas públicas parcialmente privatizadas dentro de una entidad económica que emiten instrumentos compuestos en los mercados financieros. Si una entidad del sector público emitiese un instrumento compuesto, esta Norma exige presentar por separado, en el estado de situación financiera del emisor, los elementos de pasivo y de los activos netos/patrimonio creados a partir de un único instrumento financiero. El hecho de que tanto pasivos como participaciones en los activos netos/patrimonio sean creados por un instrumento financiero único y no por dos o más instrumentos separados es más un problema de forma que de fondo. Una situación financiera de un emisor es representada más razonablemente mediante la presentación separada del pasivo y los componentes de los activos netos/patrimonio contenidos en un único instrumento de acuerdo con su naturaleza. (Véanse los Ejemplos ilustrativos, párrafos EI22 y EI23)

31. A los efectos de presentación del estado de situación financiera, el emisor reconocerá por separado las partes componentes de un instrumento financiero que, simultáneamente, crea un pasivo financiero primario para el emisor, y otorga al tenedor del instrumento la opción de convertirlo en otro instrumento de patrimonio del emisor. Un ejemplo de lo anterior son las obligaciones o instrumentos similares que sean convertibles, a voluntad del tenedor, en acciones ordinarias del emisor. Desde la perspectiva del emisor, tal instrumento tiene dos componentes: un pasivo financiero (un acuerdo contractual para entregar dinero u otro activo financiero) y un instrumento de patrimonio (una opción de compra, dando al tenedor, por un cierto periodo de tiempo, el derecho a convertirlo en acciones ordinarias del emisor). El efecto económico de emitir tal instrumento será, esencialmente, el mismo que si hubiera emitido, de forma simultánea, un instrumento de pasivo con una cláusula de cancelación anticipada, y un conjunto de certificados de opción para la adquisición de acciones, o bien un instrumento de pasivo que se emite junto con certificados de opción para la compra de acciones, que se pueden segregar. Por consiguiente, en todos los casos el emisor presentará en su estado de situación financiera, por separado, los componentes de pasivo y los de los activos netos/patrimonio.

32. La clasificación de los componentes de pasivo y de los activos netos/patrimonio de un instrumento convertible no se revisará como

consecuencia de un cambio en la probabilidad de que una opción de conversión sea ejercitada, incluso cuando el eventual ejercicio de la opción pueda parecer que se ha vuelto económicamente ventajoso para algunos tenedores. Puede ser que los poseedores del instrumento no se comporten siempre como se pudiera esperar porque, por ejemplo, las consecuencias fiscales de la conversión puedan ser distintas para diferentes poseedores del instrumento en cuestión. Además, la probabilidad de conversión cambiará conforme pase el tiempo. La obligación, por parte del emisor, de hacer pagos futuros, permanece, por lo general, vigente hasta que se extingue por conversión, vencimiento del instrumento o cualquier otra transacción que lo cancele.

33. Un instrumento financiero puede contener componentes que no sean, para el emisor, ni pasivos financieros ni instrumentos de patrimonio. Por ejemplo, un determinado instrumento puede dar al poseedor el derecho a recibir en pago un activo no financiero, tal como el derecho a operar un monopolio gubernamental o materias primas cotizadas, y a la vez una opción para canjear ese derecho por acciones del emisor. El emisor reconocerá y presentará, también en este caso, el instrumento de patrimonio (la opción de canje) separado del componente de pasivo del instrumento compuesto. Por tanto, el criterio de separación se mantiene con independencia de que las obligaciones sean financieras o no.

34. Esta Norma no trata la medición de los activos financieros o pasivos financieros, ni la correspondiente a los instrumentos de patrimonio , y por tanto no prescribe ningún método particular para asignar un importe en libros a los elementos de pasivo o de los activos netos/patrimonio, que estén contenidos en un único instrumento. Los métodos que se pueden seguir para ello son los siguientes:

(a) asignar al componente cuya medición sea menos fácil (que será a menudo el instrumento de patrimonio), el importe residual después de deducir del conjunto del instrumento el valor, determinado independientemente, del componente que es más fácilmente medible; y

(b) medir por separado los componentes de pasivo y de activos netos/patrimonio y, en la medida necesaria, ajustar tales importes prorrateando la diferencia de manera que la suma de ambos iguale el valor del instrumento considerado en su conjunto.

La suma de los importes asignados en libros, en el momento del reconocimiento inicial, a los componentes de pasivo y de activos netos/patrimonio del instrumento financiero, será igual al importe en libros que tendría el instrumento en su conjunto. Por lo tanto, no se derivarán de esta valoración ni ganancias ni pérdidas debidas al reconocimiento y presentación, por separado, de los componentes del instrumento en cuestión.

35. Utilizando el primero de los métodos de medición descritos en el párrafo 34 si, por ejemplo, una entidad del sector público emitiese una obligación

convertible en acciones determinará, en primer lugar, el importe del pasivo financiero en libros descontando la corriente de pagos futuros, compuesta de los intereses y el principal, a la tasa vigente en el mercado para obligaciones similares que no tengan asociado un componente de activos netos/patrimonio. A continuación, puede determinar el valor del instrumento del patrimonio representado por la opción de conversión en acciones, deduciendo el importe en libros, hallado para el pasivo financiero, del importe total del instrumento considerado en su conjunto. Según el segundo de los métodos, el emisor determinará el valor de la opción directamente, ya sea por referencia al valor razonable de una opción similar, en caso de que exista, o usando un modelo de valoración de opciones. El valor hallado para cada componente será ajustado, a continuación, prorrateando en la medida necesaria para asegurar que la suma de los valores, asignados a uno y otro componente, iguale el importe de la contrapartida recibida a cambio de una obligación convertible. (Véanse los Ejemplos ilustrativos, párrafo EI24.)

Intereses, dividendos, pérdidas y ganancias

36. **Los intereses, dividendos, pérdidas y ganancias relativos a un instrumento clasificado como pasivo financiero, o a una de sus partes integrantes, deben ser reconocidos en el estado de rendimiento financiero como gasto o ingreso. Las distribuciones hechas a los tenedores de un instrumento financiero clasificado como de patrimonio deben ser adeudadas, por parte del emisor, directamente contra los activos netos/patrimonio.**

37. La clasificación concreta de cada instrumento financiero en el estado de situación financiera determinará si los intereses, dividendos, pérdidas o ganancias relativos al mismo, se han de considerar como gastos o ingresos al presentar el estado de rendimiento financiero. Así, los pagos de dividendos de acciones clasificadas como pasivos financieros se registran como gastos, de la misma forma que se haría con los intereses de las obligaciones, y se presentan como tales gastos en el estado de rendimiento financiero. De manera similar, las pérdidas y ganancias asociadas con la recompra o refinanciación de instrumentos clasificados como pasivos financieros, se registrarán y presentarán en el estado de rendimiento financiero, mientras que las que proceden del rescate de instrumentos clasificados como de activos netos/patrimonio se registrarán y presentarán como movimientos de los mismos.

38. Los dividendos clasificados como gastos pueden ser presentados, en el estado de rendimiento financiero, bien como el resto de los intereses de otros pasivos, bien como partidas separadas. La información a revelar sobre los intereses y dividendos está sujeta a lo establecido en la NICSP 1. En ciertas circunstancias, debido a las diferencias significativas entre intereses y dividendos en materias tales como la deducibilidad fiscal, puede ser deseable

presentar por separado las dos partidas en el estado de rendimiento financiero. Para las entidades sujetas al impuesto a las ganancias, la información a revelar de las partidas que reflejan el efecto impositivo se hará de acuerdo con la NIC 12.

Compensación de activos financieros con pasivos financieros

39. **Un activo financiero y un pasivo financiero deben ser objeto de compensación, de manera que se presente en el estado de situación financiera el importe neto, siempre que una entidad:**

    (a) **tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos; y**

    (b) **tenga la intención de liquidar la cantidad neta, o de realizar el activo y, de forma simultánea, proceder al pago del pasivo.**

40. Esta Norma exige la presentación de los activos financieros y pasivos financieros por su importe neto, cuando ello sea reflejo de los flujos de efectivo esperados por la entidad al liquidar dos o más instrumentos financieros separados. Cuando la entidad tiene el derecho a recibir o pagar un único importe, y la intención de hacerlo, posee efectivamente un único activo financiero o pasivo financiero. Por ejemplo, un gobierno estatal liquida un pasivo financiero a un gobierno nacional de forma neta, (es decir, después de deducir un activo financiero poseído por el gobierno nacional). En cualquier otro caso, los activos financieros y los pasivos financieros se presentarán por separado unos de otros, de forma congruente con sus características de activos o pasivo de la entidad. (Véanse los Ejemplos ilustrativos, párrafo EI25.)

41. El hecho de compensar un activo financiero reconocido con un pasivo financiero reconocido, presentando el importe neto de ambos, no equivale a dejar de reconocer el activo financiero o el pasivo financiero. Mientras la compensación no da lugar al reconocimiento de pérdidas o ganancias, el hecho de dejar de reconocer un instrumento financiero no sólo implica la desaparición de la partida previamente reconocida en el estado de situación financiera, sino que también puede dar lugar al reconocimiento de una ganancia o una pérdida.

42. La posibilidad de compensar es un derecho que la ley puede otorgar al deudor, adquirido por contrato o por otro medio distinto, y que le faculta a pagar, o eliminar de otra forma, la totalidad o una parte de la cantidad debida al acreedor, mediante reducción del importe que éste le adeuda. En circunstancias excepcionales, un deudor puede tener un derecho legal de compensar un importe debido por un tercero contra el importe debido a un acreedor, siempre que haya un acuerdo entre las tres partes que establezca claramente el derecho del deudor a la compensación. Puesto que el derecho a compensar es un derecho legal, las condiciones que lo sustentan pueden variar

de una jurisdicción legal a otra y debe tenerse cuidado de establecer que normativa es aplicable a la relación entre las partes.

43. La existencia de un derecho efectivo a compensar un activo financiero y un pasivo financiero, afectará al conjunto de derechos y obligaciones asociados con los activos y los pasivos financieros correspondientes, y puede afectar significativamente al nivel de exposición, por parte de la entidad, a los riesgos de crédito y de liquidez. No obstante, la existencia de tal derecho, por sí misma, no es una causa suficiente para la compensación. Si se carece de la intención de ejercer el derecho o de liquidar simultáneamente ambas posiciones, no resultarán afectados ni el importe ni el calendario de los futuros flujos de efectivo de la entidad. Sin embargo, cuando la entidad tiene intención de ejercitar el derecho o de liquidar simultáneamente, la presentación en términos netos refleja más apropiadamente el importe y la fecha de aparición de los flujos de efectivo esperados en el futuro, así como los riesgos a que tales flujos están sometidos. La intención, ya sea de una o ambas partes, de liquidar en términos netos, sin el correspondiente derecho para hacerlo, no es suficiente para justificar la compensación, puesto que los derechos y las obligaciones asociados con el activo financiero y el pasivo financiero, individualmente considerados, permanecen inalterados.

44. Las intenciones de una entidad, respecto a la liquidación de activos y pasivos concretos, pueden estar influidas por sus prácticas operativas habituales, por las exigencias de los mercados financieros o por otras circunstancias, que pueden limitar la posibilidad de liquidar o no, simultáneamente los instrumentos. Cuando una entidad tiene el derecho de compensar, pero no tiene intención de liquidar en términos netos, o de realizar el activo y pagar el pasivo de forma simultánea, el efecto de tal derecho en la exposición de la entidad al riesgo de crédito se presentará de acuerdo con lo establecido en el párrafo 73.

45. La liquidación simultánea de dos instrumentos financieros puede hacerse, por ejemplo, a través de operaciones de compensación dentro de los mercados organizados o mediante un intercambio con presencia de ambas partes. En tales circunstancias, los flujos de efectivo son, efectivamente, equivalentes a una única cantidad neta, y no existirá exposición al riesgo de crédito o de liquidez. En otras circunstancias, la entidad podrá liquidar dos instrumentos mediante cobros y pagos independientes, resultando así expuesta al riesgo de crédito por el importe total del activo o al riesgo de liquidez por el importe total del pasivo. Tales exposiciones al riesgo pueden ser significativas, aunque tengan una duración relativamente breve. De acuerdo con lo anterior, se considerará que la realización de un activo financiero es simultánea con la liquidación de un pasivo financiero, sólo cuando las dos transacciones ocurran en el mismo momento.

46. Por lo general, las condiciones establecidas en el párrafo 39 no se cumplen, y por tanto es inadecuada la realización de compensaciones cuando:

(a) se utilizan varios instrumentos financieros diferentes para emular las características de un único instrumento financiero (por ejemplo en el caso de los "instrumentos sintéticos");

(b) los activos financieros y los pasivos financieros surgen de instrumentos financieros que tienen, básicamente, la misma exposición al riesgo, (por ejemplo, activos y pasivos dentro de una misma cartera de contratos a término u otros instrumentos derivados) pero involucran a diferentes contrapartes;

(c) los activos, financieros u otros, son pignorados como garantías otorgadas de pasivos financieros que son obligaciones sin recurso;

(d) los activos financieros han sido asignados por el deudor a un fideicomiso para liberarse de una obligación, pero no han sido aceptados por el acreedor en cancelación de la misma (por ejemplo un fondo de amortización acordado); o

(e) obligaciones incurridas como resultado de sucesos que han dado lugar a pérdidas, cuyos importes se espera recuperar de un tercero, como consecuencia de un reclamo hecho en virtud de una póliza de seguro.

47. La entidad que suscribe varias transacciones de instrumentos financieros, con una sola contraparte, puede entrar en un “acuerdo de compensación contractual” con ella. Este acuerdo proporciona una única liquidación, por compensación, de todos los instrumentos financieros cubiertos por el mismo, en caso de incumplimiento o de terminación de cualquier contrato. Este tipo de acuerdos son usados, habitualmente, por instituciones financieras como mecanismo de protección contra pérdidas, ya sea en caso de insolvencia o en otras situaciones que imposibiliten a la otra parte para cumplir con sus obligaciones. Un acuerdo de compensación contractual, por lo general, crea un derecho a compensar que se convierte en exigible, y afecta a la realización o liquidación de activos financieros y pasivos financieros individuales, solo cuando se dan determinadas situaciones de insolvencia o en otras circunstancias no esperadas dentro del curso ordinario de las operaciones. Un acuerdo maestro de compensación no cumple las condiciones para compensar instrumentos a menos que se satisfagan los dos criterios del párrafo 39. Por ello, cuando los activos financieros y pasivos financieros sujetos al citado acuerdo no han sido objeto de compensación, se informará del efecto del mismo en la exposición de la entidad al riesgo de crédito, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 73.

Información a revelar

48. El propósito de la información a revelar, exigida por esta Norma, es suministrar los datos que puedan mejorar la comprensión del significado de los instrumentos financieros dentro o fuera del balance, en la posición financiera de la entidad, en su rendimiento y en sus flujos de efectivo,

ayudando a evaluar los importes, con periodicidad y certidumbre de los flujos de efectivo futuros asociados con tales instrumentos. Además de suministrar información acerca de las operaciones y saldos de cada instrumento financiero en particular, se aconseja a las entidades que suministren también una descripción de la amplitud con que se utilizan los instrumentos financieros, los riesgos asociados a ellos y los propósitos para los que se tienen en la entidad. La discusión de las políticas de gestión para controlar los riesgos asociados a los instrumentos financieros, cubriendo extremos tales como la política de cobertura de la exposición al riesgo, la ausencia de concentraciones de riesgo indebidas o la exigencia de garantías para mitigar los riesgos de crédito, proporciona una valiosa perspectiva adicional que es independiente de los instrumentos específicos vigentes en un momento en particular. Algunas entidades facilitan esta información en forma de un conjunto de comentarios que acompañan a los estados financieros, pero no como parte de los mismos.

49. Las operaciones con instrumentos financieros pueden llevar a que la entidad asuma o transfiera, a un tercero, uno o varios de los tipos de riesgos que se describen a continuación. La información a revelar requerida suministrará, a los usuarios de los estados financieros en valuar la extensión del riesgo relacionados con los instrumentos financieros, hayan sido reconocidos o no.

(a) Riesgo de precio - Existen tres tipos de riesgos de precio: el riesgo de tasa de cambio, el riesgo de tasa de interés y el riesgo de mercado.

(i) El riesgo de tasa de cambio consiste en que el valor de un instrumento financiero pueda fluctuar como consecuencia de variaciones en las cotizaciones de las monedas.

(ii) El riesgo de tasa de interés consiste en que el valor de un instrumento financiero pueda fluctuar como consecuencia de cambios en las tasas de interés en el mercado.

(iii) El riesgo de mercado consiste en que el valor de un instrumento financiero pueda fluctuar como consecuencia de cambios en los precios de mercado, ya estén causados por factores específicos relativos al título en particular o a su emisor, ya por factores que afecten a todos los títulos negociados en ese mercado.

Con el término "riesgo de precio" se hace referencia no sólo a las pérdidas latentes, sino también a las ganancias potenciales.

(b) Riesgo de crédito - es el riesgo de que una de las partes del instrumento financiero deje de cumplir con sus obligaciones y produzca, a la otra parte, una pérdida financiera.

(c) Riesgo de liquidez - también llamado riesgo de financiación, es el riesgo de que la entidad encuentre dificultades para obtener los fondos con los que cumplir compromisos asociados a los instrumentos financieros. El riesgo de liquidez puede ser el resultado de la

incapacidad para vender un activo rápidamente y obtener del mismo un importe cercano a su valor razonable. Para algunas entidades del sector público, tales como gobiernos nacionales, los riesgos de liquidez pueden mitigarse subiendo los impuestos u otras tasas recaudadas por la entidad.

(d) Riesgo de flujo de efectivo - es el riesgo de que los flujos de efectivo asociados con un instrumento financiero monetario puedan fluctuar en su importe. En el caso de un instrumento de pasivo a interés variable, por ejemplo, tales fluctuaciones se producen a consecuencia de los cambios en la tasa efectiva de interés del instrumento financiero, normalmente sin que haya surgido un cambio en su valor razonable.

Información a revelar acerca de las políticas de gestión del riesgo

50. **Una entidad debe describir los objetivos y políticas concernientes a la gestión de los riesgos financieros, incluyendo también su política de cobertura, desglosada para cada uno de los tipos principales de transacciones previstas para los que se utilicen coberturas contables.**

51. La normativa no prescribe ni el formato de la información a revelar, ni su colocación dentro de los estados financieros. Con respecto a los instrumentos financieros reconocidos, puesto que la información exigida se presenta dentro del estado de situación financiera, no es necesario repetir la misma en las notas a los estados financieros. Con respecto, a los instrumentos financieros que no han sido objeto de reconocimiento, las notas o los cuadros complementarios son las modalidades principales de revelar la información. Esta información a revelar puede suministrarse mediante una combinación de descripciones narrativas y datos cuantitativos específicos, según resulte apropiado a la naturaleza del instrumento y a su importancia relativa para la entidad.

52. La determinación del nivel de detalle de la información a revelar, relativa a cada instrumento financiero en particular, es una cuestión que queda al arbitrio de la entidad, teniendo en cuenta la significación relativa de cada uno de esos instrumentos. Es necesario llegar a un equilibrio entre la tendencia a sobrecargar los estados financieros con excesivos detalles sobre los instrumentos financieros utilizados que no ayuda a los usuarios de la información, y la tendencia a oscurecer la información importante mediante la agregación excesiva de la información sobre los mismos. Por ejemplo, cuando una entidad actúa como parte en un gran número de instrumentos financieros con similares características, no siendo ninguno de ellos individualmente significativo, puede ser apropiado sintetizar la información presentándola por clases particulares de instrumentos. Por otra parte, la información específica sobre un instrumento en particular puede ser importante cuando tal instrumento constituye, por ejemplo, un elemento significativo de la estructura de capital de la entidad.

53. La gerencia de la entidad agrupará los instrumentos financieros en las clases que resulten apropiadas, según la naturaleza de la información a revelar, teniendo en cuenta extremos tales como las características de los instrumentos, si han sido reconocidos o no y, en el caso de que estén reconocidos, los criterios de medición que se han aplicado. Por lo general, las clases se determinan de manera que exista distinción entre las partidas contabilizadas al costo y las contabilizadas al valor razonable. Cuando los importes presentados por medio de notas o cuadros complementarios se relacionan con activos o pasivos reconocidos, se suministrará información suficiente para permitir la pertinente conciliación con las partidas que aparecen en el estado de situación financiera. Cuando una entidad contrate instrumentos financieros no incluidos en esta Norma, como por ejemplo obligaciones derivadas de planes de beneficio por retiro o contratos de seguro, tales instrumentos constituyen clases de activos o pasivos financieros que se habrán de presentar por separado de los cubiertos por el alcance de la Norma.

Plazos, condiciones y políticas contables

54. **Para cada clase de activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio, estén reconocidos o no, una entidad debe revelar:**

    (a) **información sobre la naturaleza y alcance del instrumento financiero, incluyendo los términos y condiciones significativos que puedan afectar al importe, plazos y grado de certidumbre de los flujos de efectivo futuros; y**

    (b) **las políticas y métodos contables utilizados, incluyendo los que corresponden al reconocimiento y las bases de medición aplicadas.**

55. Los términos y condiciones contractuales, relativos a un instrumento financiero, son factores importantes que afectan al importe, plazo y grado de certidumbre de los pagos y cobros futuros, a realizar por las partes implicadas en el mencionado instrumento. Cuando los instrumentos, ya estén reconocidos o no y ya se consideren individualmente o como clase agrupada, sean importantes en relación con la situación financiera de la entidad o sus resultados operativos futuros, se revelarán tales términos y condiciones. Si ningún instrumento aislado es individualmente importante para los flujos de efectivo futuros de la entidad en particular, se puede proceder a describir las características esenciales del instrumento, enmarcándolo dentro de una agrupación apropiada de instrumentos similares.

56. Cuando los instrumentos financieros emitidos o adquiridos por la entidad, ya sea individualmente o como clase agrupada, crean un nivel significativo de exposición a los riesgos descritos en el párrafo 49, los términos y condiciones que pueden ser objeto de información son los siguientes:

    (a) el principal, el nominal u otro importe similar que, para ciertos instrumentos financieros como las permutas de tasas de interés, puede ser

el importe (denominado importe nocional) en que se basen los futuros pagos;

(b) la fecha de vencimiento, caducidad o ejecución;

(c) las opciones de cancelación anticipada adquiridas por las partes implicadas en el instrumento, incluyendo el periodo o la fecha en los cuales puede ser ejercida tal opción, así como el precio o la banda de precios para ejercitarla;

(d) las opciones adquiridas por cualquiera de las partes para la conversión del instrumento, o bien para el canje del mismo por otro instrumento financiero o por activos y pasivos, incluyendo el periodo o la fecha en los cuales puede ser ejercida la opción, así como las relaciones de conversión o canje;

(e) el importe y plazos previstos relativos a cobros y pagos futuros del principal del instrumento, incluyendo reembolsos de préstamos de cuotas constantes o la exigencia de constituir un fondo para reducir o amortizar obligaciones financieras, u otro requisito similar;

(f) la tasa establecida o importe correspondiente a los intereses, dividendos o cualquier otra rentabilidad periódica sobre el principal, incluyendo los plazos de pago;

(g) las garantías recibidas, en el caso de activos financieros, o entregadas, en caso de pasivos financieros;

(h) en el caso de instrumentos para los cuales los flujos de efectivo se vayan a producir en monedas diferentes de la que utiliza la entidad en sus estados financieros, la divisa o divisas en las que se exigirán los pagos y cobros;

(i) en el caso de un instrumento que permita un canje o intercambio por otro, la información descrita en los apartados (a) a (h) relativa a los instrumentos que se obtendrán a cambio del mismo; y

(j) cualesquiera condiciones del instrumento o cláusulas asociadas al mismo que, de contravenirse, puedan alterar significativamente alguna de las otras condiciones fijadas para él (por ejemplo, la existencia, dentro de una emisión de obligaciones, de una condición de valor máximo del índice de deuda sobre activos netos/patrimonio que, si se supera, puede hacer exigible inmediatamente el principal vivo de la emisión).

57. En el caso de que la presentación de un instrumento financiero en el estado de situación financiera difiera de su forma legal, es deseable que la entidad explique, a través de notas a los estados financieros, la naturaleza del citado instrumento.

58. La utilidad de la información a revelar, acerca de la naturaleza y amplitud de los instrumentos financieros, se verá mejorada cuando se pongan de manifiesto cualesquiera relaciones, entre los instrumentos financieros poseídos, que puedan

afectar al importe, plazos y grado de certidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad. Por ejemplo, es importante revelar las relaciones de cobertura, tales como las que pueden aparecer cuando una autoridad central de préstamos mantiene inversiones en acciones, para las que ha comprado una opción de venta de tales títulos. De forma similar, es importante revelar las relaciones entre los componentes de los "instrumentos sintéticos", tales como cuando se haya tomado prestado a una tasa de interés variable y, con posterioridad, se contrate una permuta financiera de tasas de interés fijas a cambio de tasas de interés variables. En cada caso, la entidad presenta los activos financieros y pasivos financieros individuales, en su estado de situación financiera, de acuerdo con su naturaleza, ya sea separadamente o en la clase de activo financiero o pasivo financiero a la que pertenezcan. La medida en que se verá alterada la exposición al riesgo, por efecto de las relaciones entre activos y pasivos, puede resultar más patente para los usuarios si tienen información de la tasa descrita en el párrafo 56, pero en ciertas circunstancias es necesario un mayor detalle.

59. De acuerdo con la NICSP 1, la entidad revelará, de una forma clara y concisa, todas las políticas contables significativas, incluyendo tanto los principios generales adoptados como el método de aplicar tales principios a las transacciones significativas y circunstancias surgidas en la actividad de la entidad. En el caso de instrumentos financieros, tal información incluye:

(a) los criterios aplicados para determinar cuándo se reconoce un activo financiero o pasivo financiero en el estado de situación financiera, así como cuándo cesa su reconocimiento;

(b) las bases de medición aplicadas a los activos financieros y pasivos financieros, tanto a la hora del reconocimiento inicial como posteriormente; y

(c) las bases de reconocimiento y medición de ingresos y gastos surgidos a partir de activos financieros y pasivos financieros.

60. Entre los tipos de operaciones para los cuales puede ser necesario revelar información acerca de las políticas contables relevantes se incluyen:

(a) las transferencias de activos financieros, cuando el cedente conserva interés en los mismos o compromisos con, el activo del cedente, tales como los activos e instrumentos financieros titulizados, los acuerdos de recompra o los de reventa;

(b) transferencias o cesión de activos financieros a un fiduciario, para que satisfaga pasivos a su vencimiento, sin que el cedente quede exonerado por ello de su obligación, en el momento de la transferencia o cesión, tal como las revocaciones en esencia del fiduciario;

(c) adquisición o emisión de instrumentos financieros aislados, como parte de un conjunto de transacciones en serie diseñadas para sintetizar el efecto de adquirir o emitir un único instrumento;

(d) adquisición o emisión de un instrumento financiero como cobertura para la exposición al riesgo, tales como las permutas de tasas de interés utilizadas para cubrir una obligación de arrendamiento financiero; y

(e) adquisición o emisión de instrumentos financieros monetarios, a una tasa de interés diferente de la que rige en el mercado en el momento de la operación, tal como la emisión de bonos al descuento por una autoridad central de préstamos. (Véanse los Ejemplos ilustrativos, párrafo EI26).

61. A fin de suministrar información adecuada para los usuarios de los estados financieros, que les ayude a entender las bases de medición de los activos financieros y pasivos financieros, la información a revelar de las políticas contables no sólo indicará si se ha usado, para una clase específica de activo o pasivo, el costo o el valor razonable u otra regla, sino también el método específico de aplicar esta base de medida. Por ejemplo, en el caso de instrumentos financieros contabilizados a costo histórico, la entidad podría informar cómo trata contablemente:

(a) los costos de adquisición o emisión;

(b) las primas y descuentos en activos financieros y pasivos financieros monetarios;

(c) los cambios en los importes estimados de los flujos de efectivo asociados con un instrumento financiero de carácter monetario, tal como una obligación indexada al precio de una determinada materia prima cotizada;

(d) los cambios en las circunstancias, que pueden dar lugar a incertidumbre significativa respecto al cobro a tiempo de todos los importes exigibles contractualmente en un activo financiero monetario;

(e) las reducciones en el valor razonable de los activos financieros, que los colocan por debajo de su importe en libros; y

(f) los pasivos financieros que han sido objeto de reestructuración.

Para activos financieros y pasivos financieros contabilizados por su valor razonable, una entidad normalmente indicará si los importes en libros han sido determinados a partir de cotizaciones de mercado, tasaciones de expertos independientes, análisis de flujos de efectivo descontados u otro método que resulte apropiado, e informará de todas las hipótesis significativas realizadas al aplicar estos métodos. (Véanse los Ejemplos ilustrativos, párrafo EI27.)

62. Una entidad informará sobre las políticas utilizadas para la inclusión, en el estado de rendimiento financiero, de las pérdidas y ganancias realizadas o no realizadas, los intereses y otros ingresos y gastos asociados con los activos financieros y pasivos financieros. Esta información a revelar incluirá datos sobre la forma de reconocer los ingresos y gastos que surgen en instrumentos financieros que se tienen a efectos de cobertura. Cuando una entidad presente

las partidas de gastos e ingresos compensadas entre sí, siempre que el efecto de esta acción sea significativo, revelará las razones para hacerlo, incluso en el hipotético caso de que los activos financieros y pasivos financieros correspondientes no hayan sido compensados en el estado de situación financiera.

Riesgo de tasa de interés

63. **Para cada clase de activos financieros y pasivos financieros, estén o no reconocidos, una entidad debe revelar información acerca del grado de exposición al riesgo de tasa de interés, incluyendo en ella:**

    (a) **las fechas de revisión de tasas de interés o de vencimiento, la que ocurra en primer lugar; y**

    (b) **las tasas efectivas de interés, cuando proceda dar tal información.**

64. Una entidad revelará información acerca de su nivel de exposición a los efectos de los cambios futuros en el nivel de las tasas de interés vigentes. Los cambios en las tasas de interés de mercado tienen un efecto directo en los flujos de efectivo, contractualmente calculados, asociados con algunos activos financieros y pasivos financieros (riesgo de flujo de efectivo) y con el valor razonable de otros (riesgo de precio).

65. La información a revelar acerca de las fechas de vencimiento, o de las correspondientes a la revisión de los precios si son anteriores, sirve para indicar el lapso de tiempo para el cual las tasas de interés van a permanecer constantes, y la información a revelar acerca de la tasa efectiva de interés indicará el nivel al que ésta queda fijada en tal periodo. Esta información a revelar suministrará, a los usuarios de los estados financieros, una base para evaluar el riesgo de precio por tasa de interés al cual queda expuesta la entidad, así como las ganancias o pérdidas potenciales. Para aquellos instrumentos que pueden cambiar de precio antes del vencimiento, ajustándose a la tasa de interés de mercado, la información a revelar sobre el lapso de tiempo que ha de pasar hasta la nueva revisión es más importante que el dato relativo al vencimiento.

66. A fin de complementar la información acerca de las fechas de la revisión contractual o del vencimiento, una entidad puede optar por revelar información correspondiente a la nueva tasa o al nuevo vencimiento esperado, siempre que tales datos difieran significativamente de los fijados en el contrato. Tal información puede ser particularmente relevante cuando, por ejemplo, una entidad sea capaz de predecir, con razonable fiabilidad, el importe que le será reembolsado anticipadamente en el caso de haber concedido préstamos hipotecarios a interés fijo, y use este dato como base para gestionar su exposición al riesgo de tasa de interés. La información a revelar adicional incluirá una declaración sobre el hecho de que está basada en las expectativas de la gerencia sobre hechos futuros, y explicará las hipótesis

consideradas acerca de la fecha de los cambios de precio y vencimiento, así como la manera en que tales hipótesis difieren de las fijadas en el contrato.

67. Una entidad indicará cuáles de sus activos financieros y pasivos financieros están:

(a) expuestos al riesgo de precio por tasas de interés, tales como los activos financieros monetarios y los pasivos financieros que tienen una tasa de interés fijo;

(b) expuestos al riesgo de flujos de efectivo por tasas de interés, tales como los activos financieros y pasivos financieros de tipo monetario con un interés variable, que se revisa cuando las tasas de mercado cambian; y

(c) no expuestos al riesgo de tasa de interés, tales como algunas inversiones en acciones.

68. La tasa efectiva de interés (rendimiento efectivo) de un instrumento financiero de tipo monetario, es el porcentaje que, utilizado en el cálculo de su valor presente, arroja un monto igual al monto en libros del instrumento en cuestión. El cálculo del valor presente se hace aplicando la tasa de descuento a la corriente de cobros o pagos futuros, desde la fecha sobre la que se informa hasta la de la próxima revisión de precios (vencimiento), así como al importe en libros esperado en tal fecha (importe principal). La tasa de interés será una tasa histórica para los instrumentos con interés fijo contabilizados al costo amortizado, y una tasa de interés corriente de mercado para los instrumentos de interés variable o los contabilizados al valor razonable. La tasa efectiva de interés es denominada, en ocasiones, nivel de rendimiento hasta el vencimiento o hasta la fecha de la próxima revisión de precios, y es la tasa interna de rendimiento del instrumento para ese periodo de tiempo.

69. El requisito del párrafo 63(b) se aplica a las obligaciones, pagarés e instrumentos financieros de tipo monetario de similares características, que incorporen pagos futuros, de manera que otorgan una rentabilidad al tenedor y un costo al emisor, reflejando así el costo del dinero en el tiempo. Este requisito no se aplica a los instrumentos financieros que no comportan una tasa de interés efectiva determinable, tales como los instrumentos no monetarios o los derivados. Por ejemplo, no parece relevante dar información sobre la tasa efectiva de interés en el caso de instrumentos tales como los derivados sobre tasas de interés, entre los que se encuentran las permutas financieras, los contratos a plazo y las opciones, a pesar de que estén expuestos al riesgo de precio o de flujo de efectivo por los cambios de las tasas en el mercado. No obstante, cuando una entidad suministre información sobre las tasas de interés efectivas, indicará también el efecto que las operaciones de cobertura o conversión realizadas, tales como las permutas de tasa de interés, tienen sobre la exposición al riesgo de tasa de interés.

70. Una entidad puede conservar la exposición a los riesgos de tasa de interés, asociados con activos financieros que han sido dados de baja de su estado de situación financiera, como resultado de una operación como, por ejemplo, la titulización de créditos. De forma similar, puede resultar expuesta a riesgos de tasa de interés por causa de una transacción en la que no ha sido reconocido ningún activo o pasivo financiero en su estado de situación financiera, como por ejemplo cuando tiene un compromiso de prestar fondos a una tasa de interés fija, o de conceder créditos a productores en tiempos de sequía o como ayuda para mitigar los efectos de otros desastres. En tales circunstancias, la entidad revelará información que pueda permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza y el alcance de esta exposición. En el caso de un instrumento financiero titulizado o una transferencia similar de activos financieros, esta información incluirá, normalmente, la naturaleza de los activos transferidos, su valor nominal, la tasa de interés y el plazo hasta el vencimiento, así como las condiciones de la transacción que han dado lugar a retener exposición al riesgo de tasa de interés. En el caso de un compromiso para prestar fondos, la información incluirá normalmente el nominal, la tasa de interés y el plazo hasta el vencimiento del importe que debe prestarse, así como las condiciones significativas de la transacción que ha dado lugar a la exposición al riesgo.

71. La naturaleza de la actividad de la entidad y la amplitud de su actividad con instrumentos financieros, determinarán si la información a revelar acerca del riesgo de tasa de interés se ha de presentar utilizando la forma narrativa, los cuadros o una combinación de ambos procedimientos. Cuando una entidad tenga una cantidad importante de instrumentos financieros expuestos a riesgos de tasa de interés o de flujos de efectivo, puede adoptar una o más de las siguientes formas de presentar la información correspondiente.

(a) Los importes de los instrumentos financieros en libros, expuestos al riesgo de precio por tasas de interés, pueden ser presentados en cuadros, agrupándolos según si han sido contratados hasta el vencimiento o están sujetos a revisión, utilizando los siguientes plazos desde la fecha de presentación de los estados financieros:

(i) hasta un año de la fecha de presentación;

(ii) más de un año y menos de cinco de la fecha de presentación; y

(iii) cinco años o más desde la fecha de presentación.

(b) Cuando el rendimiento de la entidad esté afectado significativamente por el nivel de exposición al riesgo de precio por variaciones de la tasa de interés, o por cambios en este grado de exposición, será deseable un nivel mayor de información. Una entidad como una autoridad central de préstamos puede presentar, por ejemplo, agrupamientos separados de los importes en libros de los instrumentos financieros contratados hasta el vencimiento y de

los que están sujetos a revisión, utilizando los siguientes plazos desde la fecha sobre la que se informa:

(i) hasta un mes de la fecha de presentación;

(ii) más de un mes y menos de tres meses de la fecha de presentación; y

(iii) más de tres meses y menos de doce meses desde la fecha de presentación.

(c) De forma similar, la entidad puede indicar su nivel de exposición al riesgo de flujos de efectivo por la tasa de interés indicando el importe acumulado en libros de los grupos de activos financieros de interés variable y pasivos financieros con vencimiento futuro en diferentes plazos de tiempo.

(d) La información sobre intereses puede ser presentada para cada instrumento financiero individual, o bien dando las medias ponderadas o la banda de tasas vigentes para cada clase de instrumentos. Una entidad agrupará los instrumentos expresados o denominados en diferentes monedas, o los que tengan riesgos de crédito sustancialmente diferentes, en clases separadas, si tales factores hacen que los citados instrumentos tengan tasas efectivas de interés sustancialmente distintas.

72. En algunas circunstancias, una entidad puede estar en condiciones de suministrar información útil sobre su exposición al riesgo de tasa de interés, indicando el efecto que tendría un hipotético cambio de las tasas de interés vigentes en el mercado sobre el valor razonable, las ganancias futuras y los flujos de efectivo de los instrumentos financieros. Tal información sobre la sensibilidad de las tasas de interés, puede estar basada en la simple suposición de un cambio del 1% en dichas tasas, que ocurriese en la fecha de presentación. Entre los efectos que produce un cambio en las tasas de interés se incluyen también las variaciones inducidas en los ingresos y gastos por intereses relacionados con instrumentos financieros de interés variable, así como las pérdidas y ganancias que resultan de cambios en el valor razonable de los instrumentos con interés fijo. La información sobre la sensibilidad a las tasas de interés puede estar limitada sólo a los efectos directos de un cambio en las tasas sobre los instrumentos que incorporan intereses y que, además, están presentes en la fecha sobre la que se informa, puesto que los efectos indirectos del cambio de tasas, en los mercados financieros y en las entidades individuales, normalmente no pueden predecirse con fiabilidad. Al revelar información sobre la sensibilidad a las tasas de interés, la entidad indicará los criterios que han servido de base para preparar tal información, con todas las hipótesis importantes que ha manejado.

Riesgo de crédito

73. **Para cada clase de activo financiero, esté o no reconocido, una entidad debe revelar la correspondiente información acerca de su exposición al riesgo de crédito, incluyendo en su información financiera:**

    (e) **el importe que mejor represente su máximo nivel de exposición al riesgo de crédito en la fecha sobre la que se informa todo ello con independencia del valor razonable que pudiera tener cualquier tipo de garantía para asegurar el cumplimiento, en el caso de que las otras partes no cumpliesen las obligaciones a que se han comprometido a través de instrumentos financieros; y**

    (f) **las concentraciones significativas de riesgo de crédito.**

74. Una entidad suministrará información acerca del riesgo de crédito para permitir, a los usuarios de sus estados financieros, evaluar la medida en que pueden verse reducidos los cobros, procedentes de los activos financieros existentes en la fecha sobre la que se informa. Tales incumplimientos dan lugar a una pérdida financiera, a reconocer como tal en el estado de rendimiento financiero. El párrafo 73 no exige que una entidad presente una evaluación de la probabilidad de que tales pérdidas aparezcan en el futuro.

75. Las finalidades de la presentación de los importes expuestos al riesgo de crédito, sin considerar las hipotéticas recuperaciones por realización de garantías (nivel máximo de exposición al riesgo de crédito de una entidad) son las siguientes:

    (g) suministrar a los usuarios de los estados financieros una medida congruente del importe expuesto al riesgo de crédito por activos financieros, estén o no reconocidos; y

    (h) tomar en cuenta la posibilidad de que el nivel máximo de exposición a las pérdidas pueda diferir del importe en libros de los activos financieros reconocidos, o del valor razonable de los activos financieros no reconocidos, pero que se revelan de otro modo en los estados financieros.

76. En el caso de activos financieros reconocidos expuestos al riesgo de crédito, el importe en libros de los activos en el estado de situación financiera, neto de cualquier provisión aplicable para cubrir posibles pérdidas, representará normalmente el importe expuesto al riesgo de crédito. Por ejemplo, en el caso de una permuta de tasas de interés, contabilizada a su valor razonable, el valor máximo de la exposición a pérdidas en la fecha de presentación es igual, normalmente, al importe en libros, puesto que representa el costo, a las tasas de mercado, de sustituir la permuta en caso de insolvencia. En tales circunstancias, no es necesario revelar información adicional alguna, aparte de la ya contenida en el estado de situación financiera. Por otra parte, como se ilustra en los ejemplos de los párrafos 77 y 78, la máxima pérdida potencial en

activos financieros reconocidos, por parte de la entidad, puede diferir significativamente de su importe en libros y de otros importes revelados en los estados financieros, tales como su valor razonable o su valor nominal. En tales circunstancias, es necesario revelar información adicional para cumplir las exigencias informativas del párrafo 73(a).

77. Un activo financiero que tenga el derecho, legalmente exigible, de ser compensado con un pasivo financiero, no será presentado en el estado de situación financiera neto del importe del pasivo, a menos que se tenga la intención de liquidar ambos por su valor neto, o de liquidarlos simultáneamente. No obstante, una entidad revelará la existencia del derecho legal de compensación cuando proporcione información de acuerdo con el párrafo 73. Por ejemplo, cuando una entidad va a recibir el importe de la realización de un activo financiero antes de la liquidación de un pasivo financiero, con igual o mayor valor, contra el que existe el derecho de compensar el anterior importe, la entidad tiene la posibilidad de ejercitar el derecho a compensar para evitar incurrir en pérdidas, en el caso de insolvencia de la contraparte. No obstante, si la entidad reacciona, o es posible que reaccione ante este incumplimiento, ampliando los plazos de cobro del activo financiero, podría existir exposición al riesgo de crédito siempre que los plazos revisados sean tales que el cobro de los importes que se espere realizar después de la fecha en que el pasivo financiero deba ser liquidado. Con el fin de informar a los usuarios de los estados financieros del alcance de la reducción del riesgo de crédito, en un determinado momento, la entidad revelará la información oportuna acerca de la existencia y efectos del derecho a compensar cuando se espere cobrar el activo financiero dentro de su plazo. Cuando el pasivo financiero, contra el que existe el derecho de compensar, deba ser liquidado antes que el activo financiero relacionado, la entidad quedará expuesta al riesgo de crédito por la totalidad del importe del activo en libros, si la otra parte, después de que haya sido liquidado el pasivo financiero, no atiende los pagos correspondientes.

78. Una entidad puede haber emprendido uno o más acuerdos de compensación contractual, que sirven para mitigar su exposición a los riesgos de pérdida, pero no cumplir las políticas para la compensación contable. Cuando un acuerdo de compensación contractual reduce, de forma significativa, el riesgo de crédito asociado con activos financieros no compensados con pasivos financieros cuya contraparte es la misma, una entidad revelará información adicional relativa al efecto del acuerdo. Esta información adicional a revelar servirá para indicar que:

(a) el riesgo de crédito asociado con los activos financieros sujetos a un acuerdo de compensación contractual se elimina sólo en la medida en que los pasivos financieros, que se deban a la misma contraparte, sean liquidados después de que tenga lugar la realización de los activos; y

(b) la medida en que se reduce, para la entidad, la exposición global al riesgo de crédito, a través de un acuerdo de compensación contractual, puede cambiar sustancialmente en un breve periodo de tiempo tras la fecha sobre la que se informa, puesto que la exposición queda alterada tras la realización de cada transacción sujeta al acuerdo.

También es deseable, para la entidad, revelar información acerca de los plazos que atañen al acuerdo de compensación contractual, que determinan el alcance de la reducción de su riesgo de crédito.

79. Cuando no existe riesgo de crédito asociado con un activo financiero no reconocido, o el nivel de exposición máximo es igual al principal, al nominal o a otro importe contractual similar del instrumento del que se ha revelado información en los términos previstos en el párrafo 54, o bien es igual al valor razonable del que se ha revelado información en los términos previstos en el párrafo 84, no se exige a la entidad información adicional para cumplir con el párrafo 73(a). No obstante, con algunos activos no reconocidos, la máxima pérdida que podría reconocerse, como consecuencia de la incobrabilidad del instrumento subyacente, puede diferir sustancialmente de los importes presentados cumpliendo con los párrafos 54 y 84. Por ejemplo, una entidad puede tener derecho a reducir la pérdida que de otra forma hubiera tenido que soportar, mediante la compensación de un activo financiero con un pasivo financiero, ambos no reconocidos. En tales circunstancias, el párrafo 73(a) exige revelar determinada información complementaria a la suministrada en cumplimiento de los párrafos 54 y 84.

80. Garantizar una obligación de un tercero expone, al que presta la garantía, a un riesgo de crédito, que podría ser tenido en cuenta al elaborar las informaciones a revelar exigidas en el párrafo 73 Esta situación podría surgir, por ejemplo, como resultado de una transacción de titulización, en la que la entidad continúa expuesta al riesgo de crédito asociado con activos financieros que han sido eliminados de su estado de situación financiera. Si la entidad quedara obligada, según las cláusulas de garantía de la operación, a indemnizar al comprador de los activos por las pérdidas que se tengan en los créditos, revelará información sobre la naturaleza de los activos que han sido eliminados del estado de situación financiera, así como del importe y plazos de pago de los flujos futuros de efectivo que se deriven contractualmente de los activos, las condiciones de la garantía y la máxima pérdida que pudiera aparecer como consecuencia de tal obligación. De forma similar, si un gobierno local garantiza las obligaciones de un proveedor privado de servicios públicos, la máxima pérdida que podría surgir de la obligación en caso de impago del proveedor debe ser revelada.

81. Se dará información acerca de la concentración de riesgo de crédito cuando el mismo no resulte patente a través de otra información a revelar sobre la naturaleza y situación financiera de la entidad, y de las mismas se derive un nivel significativo de exposición a pérdidas en caso de incumplimiento de los deudores.

La identificación de las concentraciones significativas es una cuestión que requiere de juicio profesional por parte de la gerencia, teniendo en cuenta la situación de la entidad y de sus deudores.

82. Las concentraciones de riesgo de crédito pueden aparecer por causa de niveles de exposición con un solo deudor o con grupos de deudores que tengan las mismas características, lo que sucede, por ejemplo, cuando se espera que la posibilidad de cumplir con sus respectivos compromisos quede afectada de igual manera al producirse cambios en las condiciones preexistentes, ya sean económicas o de otro carácter. Las características que pueden dar lugar a una concentración de riesgo son, entre otras, la naturaleza de las actividades ejercidas por los deudores, tales como el sector industrial en que operan, el área geográfica donde desarrollan sus actividades y el nivel de solvencia de los grupos de prestatarios. Por ejemplo, una mina de carbón propiedad del Estado tendrá cuentas por cobrar por la venta de sus productos cuyo riesgo de incobrabilidad estará afectado por los cambios económicos en la industria de generación de electricidad. Un banco que presta fondos, normalmente, a escala internacional puede tener un importe significativo de sus préstamos en naciones menos desarrolladas, de manera que la posibilidad que tenga de recuperar tales créditos esté afectada por las condiciones económicas locales si son adversas.

83. La información a revelar referente a la concentración de riesgo de crédito, incluye una descripción de las características comunes que identifican cada concentración, y el nivel máximo de exposición al riesgo de crédito asociado con todos los activos financieros, reconocidos o no en el estado de situación financiera o balance general, que compartan tales características.

Valor razonable

84. **Una entidad debe revelar el valor razonable correspondiente a cada clase de activos financieros y de pasivos financieros, estén o no reconocidos. Cuando no fuera posible hacerlo, debido a restricciones de tiempo o al costo de calcular el valor razonable de los activos financieros y los pasivos financieros con suficiente fiabilidad, este hecho debe ser revelado, junto con información referente a las principales características de los instrumentos financieros subyacentes que influyan en este valor razonable.**

85. La información sobre el valor razonable se utiliza extensamente, por parte de una entidad, a la hora de determinar su posición financiera global, así como al tomar decisiones respecto a los instrumentos financieros individuales. También es relevante para muchas decisiones tomadas por los usuarios de los estados financieros porque, en numerosas circunstancias, refleja la evaluación que los mercados financieros otorgan al valor presente de los flujos de efectivo esperados para un instrumento financiero. La información sobre el valor razonable permite comparaciones entre instrumentos financieros que

poseen, en esencia, las mismas características económicas, con independencia de su finalidad, así como de cuándo y por quién fueron emitidos o adquiridos. Los valores razonables suministran una base neutral para evaluar la actuación de la gerencia, al indicar los efectos de sus decisiones de comprar, vender o mantener los activos financieros, así como de las de tomar, mantener o reembolsar los pasivos financieros. Cuando una entidad no contabilice, en el estado de situación financiera, un activo o un pasivo financiero por su valor razonable, revelará este importe en las notas a los estados financieros.

86. El valor razonable de un activo financiero o un pasivo financiero puede determinarse por cualquiera de los métodos generalmente aceptados. La información a revelar sobre el valor razonable incluirá tanto la información sobre el método adoptado como las hipótesis significativas empleadas para su aplicación.

87. Inmersa en la definición de valor razonable, se encuentra la presunción de que una entidad continuará en marcha, sin que haya intención alguna de liquidarla, reducir drásticamente la escala de sus operaciones o tener que operar en condiciones adversas. Por lo tanto, el valor razonable no es el importe que la entidad recibiría o pagaría en una transacción forzada, liquidación involuntaria o venta urgente. No obstante, una entidad tomará en cuenta sus actuales circunstancias para determinar los valores razonables de sus activos financieros y pasivos financieros. Por ejemplo, el valor razonable de un activo financiero que la entidad ha decidido vender, en un futuro inmediato, para obtener liquidez, se determinará por el importe que espere recibir de tal venta. El importe de efectivo que puede obtenerse de una venta inmediata estará afectado por factores tales como la situación actual de liquidez y las características del mercado para este activo en cuestión.

88. Cuando el instrumento financiero es objeto de negociación en un mercado activo y líquido, el precio de cotización suministrará la mejor evidencia del valor razonable. El precio de cotización para un activo a mantener o para un pasivo a emitir es, normalmente, el precio de vendedor o de oferta y, para un activo a comprar o un pasivo a mantener, el precio corriente de comprador o de demanda. Cuando los precios corrientes de vendedor y de comprador no están disponibles, el precio que ha tenido la transacción más reciente puede suministrar evidencia del valor razonable presente, suponiendo que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la fecha sobre la que se informa. Cuando una entidad compense posiciones de activo y de pasivo, podría ser apropiado utilizar, como base para establecer valores razonables, los precios medios del mercado.

89. Cuando se da una actividad infrecuente en un mercado, éste no se encuentra bien establecido (por ejemplo, algunos mercados “no organizados”) o se negocian volúmenes relativamente pequeños en relación con las unidades del instrumento financiero a evaluar, los valores de cotización pueden no ser indicativos del valor

razonable del instrumento. En esas circunstancias, así como cuando el valor de cotización no está disponible, pueden usarse técnicas de estimación para determinar el valor razonable con suficiente fiabilidad, de manera que se puedan satisfacer las exigencias de esta Norma. Entre las técnicas válidas que han sido establecidas para tal propósito en los mercados financieros, se encuentran la referencia al valor corriente de mercado de otro instrumento de iguales características, el análisis de flujos de efectivo descontados y los modelos de valoración de opciones. Al aplicar el análisis de flujos de efectivo descontados, la entidad utilizará una tasa de descuento igual a la tasa de interés vigente en el mercado para instrumentos financieros que tengan, en esencia, los mismos plazos y características, incluyendo en ellas la solvencia del deudor, el plazo residual sobre el que se fija la tasa de interés, el plazo restante hasta el reembolso del principal y la divisa en la que deben hacerse los pagos.

90. En la determinación del valor razonable de un activo o un pasivo de carácter financiero, ya se recurra al valor de mercado o a otro procedimiento, no se deducirán los costos en los que se incurriría para intercambiar o liquidar el instrumento financiero subyacente. Estos costos pueden ser relativamente insignificantes para instrumentos negociados en mercados organizados y líquidos, pero pueden ser importantes para otro tipo de instrumentos. Los costos de transacción pueden incluir impuestos y aranceles, comisiones y corretajes pagados a los agentes, asesores e intermediarios por cuenta propia o ajena, así como tasas a pagar a los organismos reguladores del mercado o a las bolsas de valores.

91. Cuando un instrumento financiero no es objeto de negociación en un mercado financiero organizado, puede no ser apropiado, para la entidad, determinar y presentar un único importe que represente la estimación del valor razonable. En su lugar, podría ser más útil informar sobre la banda de importes entre los que, razonablemente, se encuentre el valor razonable del instrumento.

92. Cuando se omita información del valor razonable, porque no sea posible la determinación del mismo con suficiente fiabilidad, se suministrará en su lugar información que ayude a los usuarios de los estados financieros a realizar sus propias apreciaciones, respecto a la amplitud de las posibles diferencias entre el importe en libros de los activos financieros y los pasivos financieros y su valor razonable. Además de una explicación de las razones de la omisión y de las principales características de los instrumentos financieros que determinan su medición, se suministrará información sobre el mercado para dichos instrumentos. En algunos casos, los plazos y las condiciones de los instrumentos revelados, tal como se establecen en el párrafo 54, pueden suministrar suficiente información acerca de las características del instrumento. Cuando haya razones suficientes para proceder así, la gerencia puede indicar su opinión sobre la relación entre el valor razonable y el importe en libros de los activos y los pasivos financieros para los que es incapaz de determinar el dato del valor razonable.

93. El importe a costo histórico en libros de las cuentas por cobrar y pagar, derivadas de las operaciones comerciales habituales de la entidad, es

normalmente una buena aproximación de su valor razonable. De la misma forma, el valor razonable de un depósito de clientes en un banco, sin fecha de vencimiento, es el importe a pagar si se tuviera que reembolsarlo en la fecha sobre la que se informa.

94. La información a revelar sobre el valor razonable, relativo a cada una de las clases de activos financieros y pasivos financieros que se contabilizan por un valor diferente, se suministrará de manera que permita la comparación entre este importe en libros y el valor razonable correspondiente. Por ello, los valores razonables de los activos financieros y los pasivos financieros reconocidos se agrupan en clases, y se compensan sólo en la medida que los correspondientes importes en libros estén compensados. Los valores razonables de los activos financieros y los pasivos financieros no reconocidos se presentarán en una o varias clases separadas de los que han sido reconocidos, y se compensarán sólo en la medida que cumplan los criterios para la compensación exigidos a los activos y los pasivos financieros reconocidos.

Activos financieros medidos contablemente por encima de su valor razonable

95. **Cuando una entidad contabilice uno o más activos financieros por un importe superior al de su valor razonable, debe revelar:**

(a) **el importe en libros y el valor razonable de tales activos financieros, ya sea individualmente considerados o agrupados en las clases apropiadas; y**

(b) **las razones para no reducir el importe en libros, incluyendo la naturaleza de la evidencia en que se basa la suposición de la gerencia sobre la recuperabilidad de los valores que constan en las cuentas.**

96. La gerencia utilizará su juicio profesional al determinar el importe que espera recuperar de un activo financiero, y también al decidir la provisión por depreciación del activo cuando el importe en libros supera al valor razonable del mismo. La información a revelar exigida en el párrafo 95 suministrará, a los usuarios de los estados financieros, los elementos para comprender las políticas utilizadas por la gerencia y para evaluar la posibilidad de que las circunstancias puedan cambiar, en el futuro, y llevar a una reducción del importe en libros. Cuando sea apropiado, la información exigida en el párrafo 95(a) se presentará agrupada, para reflejar mejor las razones manejadas por la gerencia para no reducir el importe en libros.

97. Las políticas contables de una entidad, respecto a los deterioros en el valor de los activos financieros, presentadas de acuerdo con lo establecido en el párrafo 54, ayudan a explicar por qué se contabiliza un activo financiero por un importe mayor que su valor razonable. Además, la entidad informará sobre las razones y la evidencia específica que permite a la gerencia concluir que el importe en libros podrá ser recuperado. Por ejemplo, el valor razonable de un

préstamo a interés fijo, que se pretende conservar hasta el vencimiento, puede haber disminuido por debajo de su importe en libros como resultado de un incremento en las tasas de interés. En estas circunstancias, el prestamista puede no haber rebajado el importe en libros, porque no existe evidencia que haga suponer que el prestatario vaya a dejar de atender el pago.

Cobertura de transacciones futuras anticipadas

98. **Cuando una entidad ha contabilizado un instrumento financiero como una cobertura para los riesgos asociados con transacciones futuras anticipadas, debe revelar:**

    (a) **una descripción de las transacciones previstas, incluyendo el periodo de tiempo hasta que se espere que ocurran;**

    (b) **una descripción de los instrumentos de cobertura; y**

    (c) **el importe de cualquier ganancia o pérdida diferida o no reconocida y el plazo esperado de reconocimiento como ingreso o gasto.**

99. Las políticas contables de una entidad indican las circunstancias en que un instrumento financiero se considera como cobertura y la naturaleza del reconocimiento especial y medida aplicadas al instrumento. La información requerida en el párrafo 98 permite a los usuarios de los estados financieros de una entidad entender la naturaleza y efecto de las coberturas de operaciones futuras anticipadas. La información puede proporcionarse agregada cuando una posición de cobertura comprende varias transacciones anticipadas o se han garantizado con varios instrumentos financieros.

100. El importe revelado de acuerdo con el párrafo 98(c) incluye todas las ganancias y pérdidas acumuladas en instrumentos financieros designados como coberturas de transacciones futuras anticipadas, sin tener en cuenta si se han reconocido esas ganancias y pérdidas en los estados financieros. La ganancia o pérdida puede no estar devengada pero sí registrada en el estado de situación financiera de la entidad como resultado de contabilizar el instrumento de cobertura por su valor razonable, puede no estar reconocido si el instrumento de cobertura se contabiliza por su coste histórico, o se puede haber realizado si el instrumento de cobertura se ha vendido o se ha liquidado. En cada caso, sin embargo, la ganancia o pérdida devengadas en el instrumento de cobertura no se ha reconocido en el estado de rendimiento financiero de la entidad hasta la realización completa de la transacción que se pretende cubrir.

Otra información a revelar

101. Se aconseja que se revelen informaciones adicionales cuando sea probable que, con las mismas, se mejore la comprensión que los usuarios de los estados

financieros tienen sobre los instrumentos financieros. Puede ser deseable información a revelar acerca de:

(a) el importe total de los cambios en el valor razonable de los activos financieros y pasivos financieros que ha sido reconocido como ingreso o gasto del periodo;

(b) el importe total de ganancias o pérdidas diferidas o no reconocidas de los instrumentos de cobertura diferentes de las coberturas de transacciones futuras anticipadas; y

(c) el promedio anual del importe total en libros de los activos financieros y pasivos financieros reconocidos; el promedio anual del importe total del valor nominal, nocional, de reembolso u otro importe similar correspondientes a los activos financieros y pasivos financieros no reconocidos y el promedio del valor razonable agregado, durante el año, de todos los activos financieros y pasivos financieros, particularmente cuando los importes mantenidos en la fecha sobre la que se informa no son representativos de los importes mantenidos durante el año.

Disposición transitoria

102. **La información comparativa de periodos anteriores puede omitirse, si no está disponible, la primera vez que se proceda a aplicar esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público.**

Fecha de vigencia

103. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2003. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2003, deberá revelar este hecho.**

104. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 15, pero no es parte de la misma.

Requisitos de la NICSP 15 - Resumen

GI1. Todas las entidades tendrán que revisar los párrafos de alcance 1 a 8 y consultar la definición de instrumento financiero y los comentarios relacionados (párrafos 9 a 21) para determinar cuando la Norma es aplicable y si poseen instrumentos financieros.

GI2. Los párrafos pertinentes de esta norma para las entidades que únicamente tienen activos financieros son los párrafos 48 a 101 (información a revelar).

GI3. Los párrafos pertinentes de esta norma para las entidades que únicamente tienen pasivos financieros son los párrafos 22 a 28 y 36 a 38 (presentación) y 48 a 72, 84 a 94 y 98 a 101 (información a revelar).

GI4. Los párrafos de esta norma pertinentes para las entidades que únicamente tienen instrumentos de patrimonio son los párrafos 22 a 28 y 36 a 38 (presentación) y 50 a 62 y 98 a 101 (información a revelar).

GI5. Si las entidades poseen activos financieros y pasivos financieros, los párrafos pertinentes adicionales son 39 a 47 (Presentación).

GI6. Si las entidades poseen tanto pasivos financieras como instrumentos de activos netos/patrimonio, los párrafos pertinentes adicionales son 29 a 35 (Presentación).

GI7. Se requiere información comparativa para todos los instrumentos (véase la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*, párrafos 60 a 63) excepto, si no está disponible, durante el año de primera adopción (párrafo 102).

Resumen de la aplicabilidad de la norma, requerimientos de presentación e información a revelar

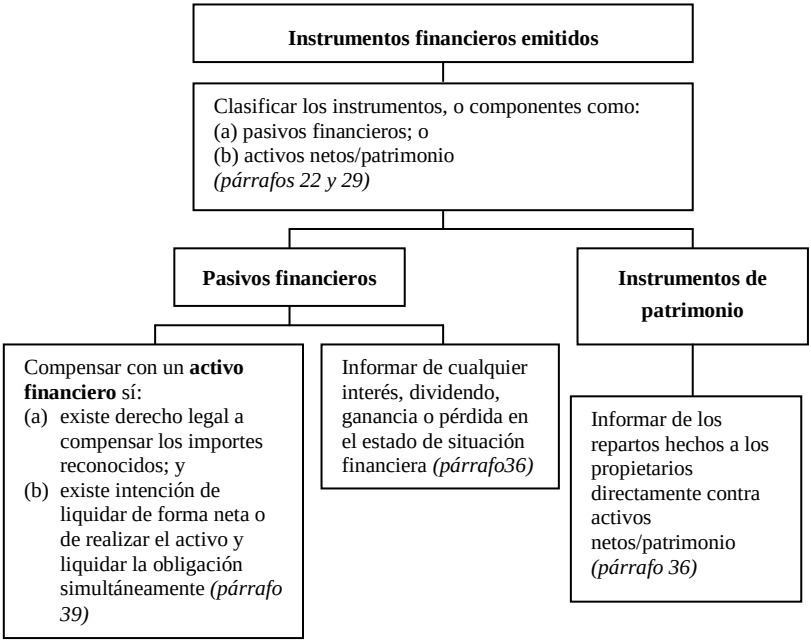
Esta sección proporciona una visión global de los requerimientos sobre activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio. Los siguientes diagramas identifican los puntos clave de la norma.

Alcance

GI8. Esta Norma se aplica a entidades del sector público que presenten su información contable sobre la base contable de acumulación (o devengo). Las empresas públicas (EP) se excluyen del alcance de estas NICSP (párrafo 2), sin embargo, el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* explican que a las EP se les aplica las NIIF. Los instrumentos financieros de los tipos identificados en el párrafo 4 de esta NICSP también están exentos de cumplir con la información a revelar y las reglas de presentación fijadas dentro de la Norma. Pueden

encontrarse comentarios acerca de éstos instrumentos financieros excluidos en los párrafos 5 a 8.

Presentación: Instrumentos financieros emitidos



GI9. Esta Norma fija los requerimientos para la presentación de los instrumentos financieros. Éstos pueden clasificarse como activos financieros, pasivos financieros o instrumentos de patrimonio. Estos términos se definen en el párrafo 9 de la Norma. En los párrafos de comentario 10 a 21 pueden encontrarse consideraciones adicionales para aclarar estas definiciones de términos y qué constituye un instrumento financiero. En los ejemplos ilustrativos, párrafos EI3 a EI16, se incluyen casos de instrumentos financieros cubiertos por esta Norma.

Clasificación

GI10. La Norma requiere que el emisor de un instrumento financiero clasifique el instrumento, o sus componentes, como un pasivo financiero o instrumento de activos netos/patrimonio (párrafo 22). Los comentarios en los párrafos 23 a 28 proporcionan a los usuarios una guía para distinguir la naturaleza del instrumento y así facilitar la consistencia de la clasificación entre los usuarios. Los Ejemplos ilustrativos, párrafos EI8 a EI21, proporcionan ejemplos de instrumentos que deberían clasificarse como pasivos o instrumentos de activos netos/patrimonio.

GI11. Es probable que pocas entidades del sector público emitan instrumentos financieros compuestos (párrafo 30). La Norma requiere que si estos instrumentos son emitidos, el pasivo financiero y activos netos/patrimonio deben clasificarse y su información ser revelada por separado (párrafo 29). Los párrafos de comentario 31 a 33 y los Ejemplos ilustrativos, párrafos EI22 a EI23, exponen varios ejemplos donde la clasificación por separado es necesaria. Los párrafos 34 y 35 fijan dos métodos para asignar un importe en libros a los diferentes componentes, y en los Ejemplos ilustrativos, párrafo EI24, se puede encontrar un ejemplo que ilustra cómo asignar valores a los elementos.

Intereses, dividendos, pérdidas y ganancias

GI12. La Norma fija cuándo tales elementos deben clasificarse como ingreso o gasto, o como un cargo directo contra los activos netos/patrimonio (párrafo 36). Pueden encontrarse guías adicionales más comentarios aclaratorios acerca de esta clasificación en los párrafos 37 y 38.

Compensación

GI13. La Norma determina cuándo una entidad debe compensar un activo financiero con un pasivo financiero en el estado de situación financiera o balance general (párrafo 39). Los comentarios siguientes incluyen una explicación de la diferencia entre compensar instrumentos y dejar de reconocerlos (párrafo 41), una explicación de las condiciones necesarias para que una compensación se pueda llevar a cabo (párrafos 42 a 45), y proporciona ejemplos de situaciones en las que la compensación no sería posible (párrafos 46 y 47). El párrafo 40 da un ejemplo de cuándo los instrumentos deben ser compensados, resaltando que en otras circunstancias, la presentación por separado consistente con las características del instrumento, activo o pasivo, es apropiada. El párrafo EI25 de los Ejemplos ilustrativos, destaca que los “instrumentos sintéticos” que abarcan activos financieros y pasivos financieros no deben ser compensados a no ser que cumplan los criterios para tal fin detallados en el párrafo 39.

GI14. Más explicaciones en cuanto a la compensación e información a revelar en esos ejemplos se encuentran en los párrafos 77, 78 y 94 de la Norma.

Información a revelar

Políticas de gestión del riesgo

La entidad debe describir sus objetivos y políticas en cuanto a gestión de riesgos (párrafo 50).

Información a revelar sobre los activos financieros

Activos financieros

Para cada *tipo*, revelar información acerca de:

- El alcance y naturaleza del instrumento así como las políticas y métodos contables adoptados *(par. 54)*
- Exposición al riesgo de tasa de interés *(par. 63)*
- Exposición al riesgo de crédito*(par 73)*
- Valor razonable, cuando sea posible, de no ser así, revelar las principales características del instrumento subyacente *(par. 84)*

Revelar individualmente, o en las agrupaciones adecuadas, el importe en libros, valor razonable o activos financieros contabilizados por encima de su valor razonable y las razones para hacerlo así *(par. 95)*

Para los activos financieros contabilizados como coberturas frente a riegos asociados con transacciones futuras anticipadas, revelar:

- Una descripción de la transacción y los instrumentos de cobertura
- La cuantía de cualquier ganancia o pérdida diferida o no reconocida y el plazo esperado para el reconocimiento del ingreso/gasto *(par. 98)*

Información a revelar de los pasivos financieros

Pasivos financieros

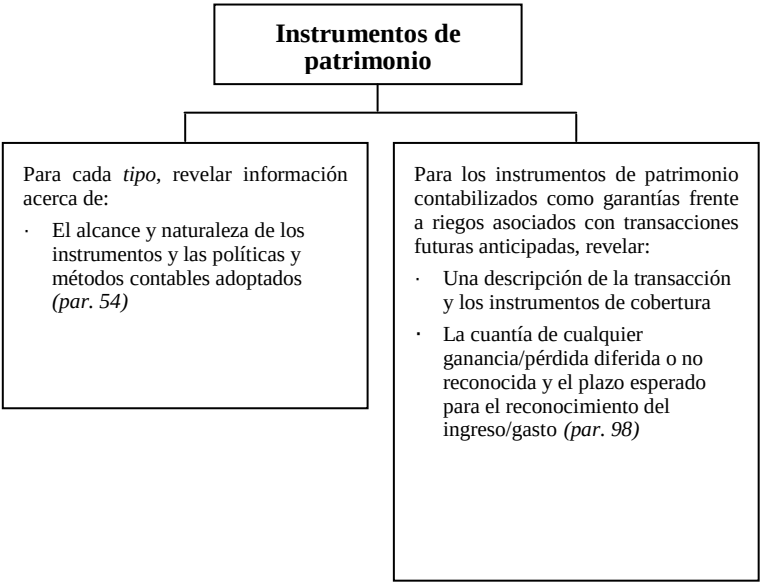
Para cada *tipo*, revelar información acerca de:

- El alcance y naturaleza de los instrumentos y las políticas y métodos contables adoptados *(par. 54)*
- Exposición al riesgo de tasa de interés *(par. 63)*
- Valor razonable, cuando sea posible, de no ser así, revelar las principales características del instrumento subyacente *(par. 84)*

Para los pasivos financieros contabilizados como garantías frente a riegos asociadas con transacciones futuras anticipadas, revelar:

- Una descripción de la transacción y los instrumentos de cobertura
- La cuantía de cualquier ganancia/pérdida diferida o no reconocida y el plazo esperado para el reconocimiento del ingreso/gasto *(par. 98)*

Información a revelar de los instrumentos de patrimonio



GI15. En los Ejemplos ilustrativos, párrafo EI31, aparece un ejemplo global de la información a revelar sobre los instrumentos financieros que se exige en esta Norma.

Riesgo

GI16. En el párrafo 49 de la Norma se encuentra una discusión acerca de las diferentes formas de riesgo asociadas con los instrumentos financieros. Mientras la Norma requiere revelar los objetivos y políticas de gestión del riesgo (párrafo 50), los párrafos de comentario asociados 51 a 53 indican que aparte de la inclusión específica requerida en el párrafo 50, el formato, ubicación dentro de los estados financieros y nivel de detalle está sujeto al juicio de la dirección.

Plazos, condiciones y políticas contables

GI17. La Norma exige que se revele el alcance y naturaleza de los instrumentos financieros, y las políticas y métodos contables empleados (párrafo 54). Los párrafos de comentario 55 a 62, y Ejemplos ilustrativos, párrafos EI26 y EI27, proporciona la guía de los tipos de información que pueden ser apropiados y casos donde la información a revelar está justificada.

Riesgo de tasa de interés

GI18. En los párrafos de comentario 64 a 70 se encuentran las razones para revelar información acerca de la exposición al riesgo de tasa de interés requerida por el párrafo 63, así como una guía acerca de los tipos de información que deberían ser revelados. La guía acerca de la presentación de esta información se presenta en los párrafos 71 y 72

Riesgo de crédito

GI19. Las razones para revelar información acerca del riesgo de crédito de los activos de la entidad se encuentra en los párrafos 74 y 75 de la Norma. Los párrafos de comentario 76 a 83 se proporciona a los lectores ejemplos donde es deseable información adicional acerca del riesgo de crédito.

Valor razonable

GI20. El párrafo 85 explica por qué la Norma requiere revelar información acerca del valor razonable. En los párrafos 86 a 91 y 93 de la Norma, se encuentra información acerca de la determinación del valor razonable.

GI21. El párrafo 84 de la Norma atenúa la cantidad de información a revelar acerca del valor razonable para cada clase de activo financiero y pasivo financiero si no es practicable en función del tiempo o el costo. La discusión acerca de esta limitación y la información que debe ser revelada se encuentra en el párrafo de comentario 92.

GI22. Cuando las clases de activos financieros o pasivos financieros se contabilizan a otro valor distinto del razonable, el párrafo 94 apunta que la información debe ser proporcionada de una forma que permita la comparación entre el valor contable y el valor razonable.

Activos financieros medidos contablemente por encima de su valor razonable

GI23. En algunos casos, la dirección decide no contabilizar los activos financieros por su valor razonable. El párrafo 95 requiere algunas informaciones a revelar si este es el caso. Los párrafos 96 y 97 proporcionan opiniones acerca del tema.

Cobertura de transacciones futuras anticipadas

GI24. El párrafo 98 requiere algunas informaciones a revelar concretas al respecto de los instrumentos financieros utilizados para cubrir los riesgos relacionados con una transacción futura anticipada. El párrafo 99 explica por qué esta información a revelar es importante. También explica cuándo debe proporcionarse esa información de forma agregada. El párrafo 100 clarifica los tipos de elementos que deberían incluirse dentro de el párrafo 98(c) que corresponden a la información a revelar sobre cualquier pérdida o ganancia diferida o no reconocida.

Otra información a revelar.

GI25. La Norma recomienda a quienes deban preparar la información que revelen toda aquella que contribuya a mejorar la comprensión de los instrumentos financieros por parte de los usuarios. En el párrafo 101 se incluyen ejemplos de esta información a revelar.

Ejemplos ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la NICSP 15, pero no son parte de la misma.

EI1. Este Apéndice explica e ilustra la aplicación de ciertos aspectos de la Norma con relación a diversos instrumentos financieros de uso común. Los ejemplos detallados son únicamente ilustrativos y no representan, necesariamente, la única manera de aplicar la Norma en las circunstancias específicas que, para cada caso, se están discutiendo. Con sólo cambiar uno o dos de los datos que se manejan en los ejemplos, se puede llegar a conclusiones sustancialmente diferentes acerca de la apropiada presentación o información a revelar respecto de un instrumento financiero en particular. Este Apéndice no discute la aplicación de la totalidad de las exigencias de la Norma en los ejemplos tratados. En cualquier caso, las exigencias de la Norma prevalecen sobre las soluciones dadas a los ejemplos propuestos.

EI2. La Norma no trata el reconocimiento ni de la medición de instrumentos financieros. En los ejemplos se asumen criterios de medición o reconocimiento para realizar las ilustraciones, pero no se deben interpretar como requisitos de la Norma.

Definiciones

Tipos habituales de instrumentos financieros, activos financieros y pasivos financieros

EI3. El dinero (efectivo) es un activo financiero porque representa el instrumento de cambio por excelencia y es, por lo tanto, la base de medida de todas las transacciones que se valoran y se presentan en los estados financieros. Un depósito de dinero, en un banco o una institución financiera similar, es un activo financiero porque representa un derecho contractual del depositante a obtener efectivo de la institución, o a girar un cheque o instrumento similar contra el saldo depositado, a favor de un acreedor en pago de un pasivo financiero.

EI4. Son ejemplos comunes de activos financieros que representan un derecho contractual a recibir efectivo en el futuro, y de los correspondientes pasivos financieros que representan una obligación contractual de entregar efectivo en el futuro, los siguientes:

(a) cuentas de tipo comercial por cobrar y pagar;

(b) pagarés por cobrar y por pagar;

(c) préstamos por cobrar y por pagar; y

(d) obligaciones o bonos por cobrar y por pagar.

En cada caso, el derecho contractual a recibir (o la obligación de pagar) efectivo que una de las partes tiene, se corresponde con la obligación de pago (o el derecho de cobro) de la otra parte.

EI5. Otro tipo de instrumento financiero es aquél donde el beneficio económico a recibir o entregar es un activo financiero distinto del efectivo. Por ejemplo, un pagaré rescatable con bonos del gobierno da al tenedor el derecho contractual de recibir, y al emisor la obligación contractual de entregar bonos en lugar de efectivo. Los bonos son activos financieros porque representan obligaciones, para el emisor, de pagar dinero. El pagaré es, por tanto, un activo financiero para su tenedor y un pasivo financiero para su emisor.

EI6. Según la NICSP 13, un arrendamiento financiero se contabiliza como si fuera una venta a plazos. El contrato de arrendamiento financiero se considera, fundamentalmente, como el derecho del arrendador a recibir, y la obligación para el arrendatario de pagar, a una serie de plazos que, fundamentalmente, son los mismos que las cuotas de amortización de un préstamo, donde se mezcla la devolución del principal con los intereses. El arrendador contabilizará esta inversión por el importe por recibir en función del contrato de arrendamiento, y no por el activo que haya arrendado. Por otra parte, un arrendamiento operativo se considera, fundamentalmente, un contrato incompleto que compromete al arrendador a facilitar al arrendatario el uso de un activo en varios periodos futuros, a cambio de una contraprestación similar a la cuota por el servicio. El arrendador, en este caso, continuará contabilizando el propio activo arrendado, y no los importes a recibir en el futuro en virtud del contrato. De acuerdo con lo anterior, un arrendamiento financiero se considera como una forma de instrumento financiero, mientras que un arrendamiento operativo no lo es (excepto por lo que se refiere a los pagos individuales y a los importes a pagar que se acumulen o devenguen en el mismo).

Instrumentos de patrimonio

EI7. Los instrumentos de patrimonio no son comúnmente emitidos por las entidades del sector público, excepto por las empresas públicas parcialmente privatizada. Son ejemplos de instrumentos de patrimonio las acciones ordinarias, ciertos tipos de acciones preferidas, así como las opciones u otro tipo de derechos o bonos para la suscripción o compra de acciones ordinarias de la entidad. La obligación, por parte de la entidad, de emitir sus propios instrumentos de patrimonio, a cambio de activos financieros poseídos por terceros, no se considera potencialmente desfavorable, puesto que da como resultado un incremento de los activos netos/patrimonio y, por ello, no

produce pérdidas para la entidad. La posibilidad de que ciertos titulares de participación en los activos netos/patrimonio de la entidad, puedan encontrarse con una reducción en el valor razonable de sus títulos, no convierte la obligación en desfavorable para la entidad en sí misma.

EI8. Una opción, u otro instrumento similar, adquirido por la entidad, que le da derecho a recomprar sus propios instrumentos de patrimonio, no es un activo financiero para tal entidad. La entidad no va a recibir ni efectivo ni otro activo financiero cuando ejercite la opción. El ejercicio de la opción no es potencialmente favorable para la entidad, puesto que produce una disminución en los activos netos/patrimonio, a la vez que una salida de activos. Cualquier cambio en los activos netos/patrimonio registrado por la entidad tras recomprar y liquidar sus propios instrumentos de patrimonio, representa una transferencia entre los antiguos poseedores de los instrumentos de patrimonio que los han vendido, y los que todavía conservan participaciones en los activos netos/patrimonio de la entidad. Por ello no da lugar a una pérdida ni a una ganancia para la entidad.

Instrumentos financieros derivados

EI9. En su origen, los instrumentos financieros derivados dan a una de las partes el derecho contractual a intercambiar activos financieros con la otra parte, bajo condiciones que serán potencialmente favorables, o bien una obligación contractual a intercambiar activos financieros con la otra parte, en este caso bajo condiciones que serán potencialmente desfavorables. Algunos instrumentos incorporan tanto un derecho como una obligación de realizar un intercambio. Puesto que las condiciones para el intercambio se fijan en el momento del nacimiento del instrumento derivado, y los precios en los mercados financieros están variando constantemente, tales condiciones pueden volverse favorables o desfavorables según los casos.

EI10. Una opción de compra o de venta, para intercambiar instrumentos financieros, da al comprador o tenedor de la misma el derecho a obtener potenciales beneficios económicos futuros, asociados con los cambios en el valor razonable del instrumento financiero subyacente al contrato. A la inversa, el emisor de la opción asume la obligación de desprenderse de potenciales beneficios económicos futuros, o cargar con potenciales pérdidas, asociados en ambos casos con cambios en el valor razonable del instrumento financiero subyacente. El derecho contractual del tenedor y la obligación del emisor cumplen la definición de un activo financiero y un pasivo financiero, respectivamente. El instrumento financiero subyacente a un contrato de opción puede ser un activo financiero, como por ejemplo una acción o un instrumento que genere intereses. Para el emisor, una opción puede suponer una exigencia de emitir un instrumento de pasivo, en lugar de transferir un activo financiero, pero el instrumento subyacente a la opción seguiría siendo un activo financiero para el tenedor si la opción fuera ejercida. El derecho del

tenedor a intercambiar los activos en condiciones potencialmente favorables, así como la obligación del emisor a intercambiar los activos en condiciones potencialmente desfavorables, son diferentes de los activos que se intercambiarán en el caso de que se ejercitase la opción. La naturaleza del derecho del tenedor y de la obligación del emisor no queda afectada por la posibilidad de que la opción sea ejercida. Una opción de compra o venta, sobre un activo no financiero (tal como una materia prima cotizada), no da lugar al nacimiento de un activo financiero o un pasivo de tipo financiero, porque no cumple los requisitos establecidos en las definiciones para la recepción o la entrega de activos financieros, ni para el intercambio de instrumentos financieros.

EI11. Otro ejemplo de instrumento financiero derivado es un contrato a plazo, que debe liquidarse en seis meses, en el cual una de las partes (el comprador) promete entregar 1.000.000 de unidades monetarias en efectivo a cambio de 1.000.000 de unidades de valor nominal de bonos del gobierno a interés fijo, mientras que la otra parte (el vendedor) promete entregar 1.000.000 de unidades de valor nominal de bonos del gobierno a interés fijo a cambio de 1.000.000 de unidades monetarias de efectivo. Durante los seis meses ambas partes tienen un derecho y una obligación contractuales de intercambiar instrumentos financieros. Si el precio de mercado de los bonos del estado subiera por encima de 1.000.000 de u.m., las condiciones serán favorables para el comprador y desfavorables para el vendedor; si el precio de mercado cayera por debajo de 1.000.000 de u.m., se tendría el efecto opuesto. El comprador tendrá un derecho contractual (un activo financiero) similar al derecho que le otorga tener una opción de compra adquirida, y una obligación contractual (un pasivo financiero) similar a la obligación que le supone una opción de compra vendida; el comprador tendrá un derecho contractual (un activo financiero) similar al derecho que le otorga tener una opción de compra adquirida, y una obligación contractual (un pasivo financiero) similar a la obligación que le supone una opción de compra vendida. Como en el caso de las opciones, esos derechos y obligaciones contractuales constituyen, respectivamente, activos financieros y pasivos financieros que son distintos, y están separados, de los instrumentos financieros subyacentes (los bonos y el efectivo a intercambiar). La diferencia más significativa entre un contrato a plazo y un contrato de opción es que, en el primero de ellos, ambas partes tienen la obligación de ejecutarlo en el momento convenido, mientras que en el segundo el intercambio sólo tiene lugar si y cuando el tenedor de la opción decide ejercerla.

EI12. Muchos otros tipos de instrumentos derivados incorporan un derecho o una obligación de realizar un intercambio futuro, entre los que se encuentran las permutas financieras de divisas y tasas de interés; los acuerdos sobre tasas de interés mínimas, máximas o una combinación de ambas; los compromisos de préstamo; los programas de emisión de pagarés y el crédito documentario. Un contrato de permuta de tasa de interés puede considerarse como una variante

de un contrato a plazo, en el que las partes acuerdan realizar una serie de intercambios de importes en efectivo, uno de los cuales se calculará con referencia a una tasa de interés variable y otro con referencia a una tasa fija. Los contratos de futuros son otra variante de los contratos a plazo, de los que se diferencian fundamentalmente en que están estandarizados y se negocian en mercados organizados.

Contratos sobre materias primas cotizadas e instrumentos financieros ligados a tales materias primas

EI13. Como se indica en el párrafo 18 de la Norma, los contratos que contemplan su liquidación únicamente por medio de la recepción o la entrega de un activo físico (por ejemplo, una opción o un contrato de futuro o a plazo sobre plata) no son instrumentos financieros. Muchos contratos sobre materias primas cotizadas son de ese tipo. Algunos tienen formatos estandarizados y se negocian en mercados organizados, de la misma forma que los instrumentos financieros derivados. Por ejemplo, un contrato de futuro sobre materias primas cotizadas puede estar diseñado para comprarse y venderse a cambio de una contrapartida en efectivo, porque se cotiza en bolsa y puede cambiar de titular muchas veces. Sin embargo, las partes que están comprando y vendiendo el contrato están, efectivamente, negociando con la materia prima subyacente. La posibilidad de comprar o vender un contrato sobre materias primas cotizadas a cambio de efectivo, la facilidad con la que puede comprarse o venderse y la posibilidad de negociar una liquidación en efectivo de la obligación de recibir o entregar la materia prima, no alteran el carácter fundamental del contrato de una manera que pueda crear un instrumento financiero.

EI14. Un contrato que implica la recepción o entrega de activos físicos no da lugar ni a un activo financiero, para una de las partes, ni a un pasivo financiero para la otra, a no ser que el pago correspondiente se demore hasta después de que tenga lugar la transferencia de los activos físicos. Tal es el caso de la compra o venta de bienes en las condiciones habituales del crédito comercial.

EI15. Algunos contratos están ligados a materias primas cotizadas, pero no implican su liquidación por medio de la entrega o recepción de mercancía. En ellos se especifica que la liquidación tendrá lugar mediante pagos de efectivo, que se determinarán de acuerdo con una fórmula fijada en el contrato y no mediante la entrega de importes fijos. Por ejemplo, el importe principal de un bono puede calcularse multiplicando el precio de mercado del petróleo, al vencimiento del mismo, por una cantidad fija de petróleo. Así, el principal se indexa por referencia al precio de una materia prima, pero se liquida en efectivo. Tal contrato constituye un instrumento financiero.

EI16. La definición de instrumento financiero comprende también a los contratos que dan lugar a un activo o pasivo no financiero junto con otro de carácter financiero. A menudo, tales instrumentos financieros conceden a una de las

partes una opción de intercambiar un activo financiero por un activo no financiero. Por ejemplo, un bono ligado a la cotización del petróleo puede dar al tenedor el derecho a recibir una serie periódica de pagos de interés fijo y un importe fijo de efectivo al vencimiento, junto con la opción de intercambiar el importe del principal por una cantidad fija de petróleo. La conveniencia de ejercitar esta opción variará con el tiempo, según el valor razonable de intercambio de dinero por petróleo (el precio de canje) inherente a la obligación. La intención del tenedor del bono, referente al ejercicio de la opción, no afecta a la sustancia de los activos componentes. El activo financiero del tenedor y el pasivo financiero del emisor hacen del bono un instrumento financiero, con independencia de los otros tipos de activos y pasivos que también se hayan creado.

EI17. Aunque la Norma no ha sido desarrollada para aplicarla a contratos de materias primas cotizadas u otros contratos que no cumplen la definición de instrumento financiero, la entidad puede considerar si es o no apropiado aplicar las partes relevantes de las normas de presentación a tales contratos.

Pasivos y activos netos/patrimonio

EI18. Aunque no es común que las entidades del Sector Público emitan instrumentos de patrimonio, en el caso de que tales instrumentos fueran emitidos es relativamente fácil para los emisores clasificar determinados tipos de instrumentos financieros como pasivos o activos netos/patrimonio. Ejemplos de instrumentos de patrimonio las acciones ordinarias y las opciones que, de ser ejercitadas, exigirán del emisor la puesta en circulación de acciones ordinarias. Las acciones ordinarias no obligan al emisor a trasferir activos a los accionistas, salvo cuando el mismo actúa formalmente para hacer una distribución, y queda obligado con los accionistas a hacerlo. Esta puede ser la situación que sigue a una declaración de dividendos, o cuando la entidad se encuentra en disolución y los activos que permanecen tras la liquidación de los activos y el pago de los pasivos, pasan a ser distribuibles entre los accionistas.

Instrumentos de deuda "perpetua"

EI19. Normalmente, los instrumentos de “deuda perpetua”, tales como obligaciones, bonos y pagarés perpetuos, dan al tenedor el derecho contractual de recibir pagos en concepto de interés en fechas prefijadas, que se extienden indefinidamente en el futuro; incluso en ciertas ocasiones no existe el derecho de reembolso del principal o existe en unas condiciones que son improbables o se darán en un futuro muy lejano. Por ejemplo, una entidad puede emitir un instrumento financiero que contemple pagos anuales, a perpetuidad, iguales al 8% del nominal o del principal, que es igual a 1.000. Suponiendo que la tasa de interés de mercado, al emitir el instrumento, sea un 8%, el emisor asume una obligación contractual de realizar una serie de pagos por intereses futuros que tienen un valor razonable (valor presente) de 1.000. El tenedor y el emisor

del instrumento tienen, respectivamente, un activo financiero y un pasivo financiero por importe de 1.000, al que corresponde un ingreso y un gasto financiero, también respectivamente, por importe de 80 cada año, con duración perpetua.

Acciones preferentes

EI20. Las acciones preferentes pueden ser emitidas con varios derechos. Al clasificar una acción preferente como pasivo o activos netos/patrimonio, una entidad evalúa los derechos particulares que corresponden a la acción para determinar si muestra las características fundamentales de un pasivo financiero. Por ejemplo, una acción preferente que contempla la recompra en una fecha dada, o la recompra a voluntad del tenedor, cumple la definición de pasivo financiero, siempre que el emisor tenga la obligación de transferir activos financieros al tenedor de la acción. La imposibilidad, por parte del emisor, de satisfacer la obligación de rescatar una acción preferente, cuando se le requiera contractualmente que lo haga, ya sea por motivos de falta de fondos o por restricciones legales, no invalida la obligación. Sin embargo la existencia de una hipotética opción, que pudiera ejercer el emisor, de rescatar las acciones, no satisface la definición de pasivo financiero, porque el emisor no tiene la obligación presente de transferir activos financieros a los accionistas. Las recompras de las acciones son únicamente a voluntad del emisor. Puede aparecer una obligación, no obstante, en el momento en que el emisor de las acciones ejercite su opción, lo que normalmente se hace notificando de manera formal al accionista la intención de rescatar los títulos.

EI21. Cuando las acciones preferentes sean del tipo no rescatable, la clasificación apropiada se determinará considerando otros derechos que puedan llevar incorporados. En el caso de que las distribuciones de dividendos a los tenedores de las acciones preferentes, ya tengan el carácter de acumulativas o no, sean a voluntad del emisor, dichas acciones se consideran como instrumentos de patrimonio.

Instrumentos financieros compuestos

EI22. El párrafo 29 de la Norma se aplica únicamente a un grupo limitado de instrumentos compuestos con el propósito de que los emisores presenten de forma separada los pasivos y los instrumentos de patrimonio en sus estados de situación financiera. El párrafo 29 no trata de los instrumentos compuestos desde la perspectiva de los tenedores.

EI23. Una forma habitual de instrumento financiero compuesto es un título de deuda acompañado de una opción inseparable de conversión, tal como un bono convertible en acciones del emisor. El párrafo 29 de la Norma exige, para el emisor de tal instrumento financiero, desde su reconocimiento inicial, presentar los componentes de pasivo y el de patrimonio por separado en el estado de situación financiera.

(a) La obligación, por parte del emisor, de hacer unos pagos programados de intereses y de principal, constituye un pasivo financiero, que persistirá hasta tanto el instrumento no sea objeto de conversión. Al inicio de la operación, el valor razonable del componente de pasivo es el valor presente de la corriente contractual de flujos de efectivo futuros, descontada a la tasa de interés aplicada por el mercado, en ese momento, para instrumentos con una calificación de solvencia comparable, que den sustancialmente la misma cantidad de flujos de efectivo en los mismos plazos, pero que no incorporen la opción de conversión.

(b) El instrumento de patrimonio neto es la opción inseparable de convertir el pasivo en activos netos/patrimonio del emisor. El valor razonable de la opción se compone de un valor temporal y de un valor intrínseco, si este último existiere. El valor intrínseco, para una opción u otro instrumento financiero derivado, es el eventual exceso del valor razonable del instrumento financiero subyacente sobre el precio contractual al que se adquiere, emite, vende o intercambia ese instrumento subyacente. El valor temporal del instrumento derivado es la diferencia entre el valor razonable y el valor intrínseco. El valor temporal está asociado con el periodo de tiempo hasta el vencimiento o caducidad del instrumento derivado. Ello refleja el importe de los ingresos que corresponden al tenedor del instrumento derivado por no poseer el instrumento subyacente, el costo que el tenedor del instrumento derivado se ha evitado, por no tener que financiar el instrumento subyacente, y el valor asignado a la probabilidad de que el valor intrínseco del instrumento derivado pueda incrementarse antes de su vencimiento o caducidad, debido a la volatilidad futura del valor razonable del instrumento subyacente. No es habitual que la opción inseparable, asociada a un bono o a un instrumento similar, tenga valor intrínseco en el momento de la emisión.

EI24. El párrafo 34 de la Norma describe cómo pueden ser valorados los componentes de un instrumento financiero compuesto, cuando se reconocen inicialmente en el estado de situación financiera. El ejemplo siguiente ilustra con mayor detalle cómo pueden ser hechas estas valoraciones.

Una entidad emite 2.000 obligaciones convertibles al comienzo del Año 1 Las obligaciones tienen un vencimiento a tres años y son emitidas a la par con un valor nominal de 1.000 u.m. por título, dando un importe total de 2.000.000 u.m. El interés es pospagable, a una tasa anual del 6%. Cada obligación es convertible, en todo momento hasta el vencimiento, en 250 acciones ordinarias.

Cuando se emiten las obligaciones, la tasa de interés vigente para un título de deuda similar, pero sin opción de conversión, es del 9%. En la fecha de emisión, el precio de mercado de una acción ordinaria es 3 u.m. Los

dividendos esperados, en cada uno de los tres años de duración de las obligaciones, son de 0,14 por acción al final de cada año. La tasa de interés exenta de riesgo, para un periodo de tres años, es del 5%.

Valoración residual del componente de patrimonio:

EI25. Según este método, el componente de pasivo se valora primero, y la diferencia entre los fondos obtenidos por las obligaciones y el valor razonable del pasivo se asigna como valor del componente de los activos netos/patrimonio. El valor presente del componente de pasivo se calcula usando una tasa de descuento del 9%, que es la tasa de interés para obligaciones similares sin derecho de conversión, como se muestra en el cálculo incluido a continuación.

Valor presente del principal – 2.000.000 u.m. pagadero al final de los tres años	1.544.367
Valor presente del interés – 120.000 u.m. pagadero anualmente al final del periodo durante tres años	303.755
Componente de pasivo total	1.848.122
Componente del instrumento de patrimonio (por diferencia)	151.878
Importe de la emisión del bono	2.000.000

Modelo de valoración de precios de opciones aplicado a la valoración del componente de activos netos/patrimonio:

EI26. Pueden usarse modelos de valoración de precios de opciones para determinar, de forma directa, el valor razonable de las opciones, en lugar de utilizar el método por diferencia que se ha ilustrado en el cuadro anterior. Estos modelos son utilizados frecuentemente para valorar las transacciones día a día. Existen varios modelos disponibles, de los cuales el modelo de Black-Scholes es uno de los más conocidos, y todos ellos tienen diversas variantes. El ejemplo que sigue ilustra la aplicación de una versión del modelo de Black-Scholes, que emplea tablas disponibles en textos de finanzas y en otras fuentes. Los pasos para la aplicación de esta versión del modelo se muestran a continuación.

EI27. Este modelo requiere, en primer lugar, el cálculo de dos parámetros financieros que se usan en las tablas de valoración de opciones:

(a) La desviación típica de los cambios proporcionales en el valor razonable del activo subyacente a la opción, multiplicada por la raíz cuadrada del tiempo que falta hasta la caducidad de la opción de conversión.

Este importe se relaciona con el potencial de cambios favorables (y desfavorables) en el precio del activo subyacente a la opción, que en este caso son las acciones ordinarias de la entidad emisora de los bonos convertibles. La volatilidad de los rendimientos del activo subyacente se estima por medio de la desviación típica de tales rendimientos. Cuanto más alta sea la citada desviación típica, más elevado será el valor razonable de

la opción. En este ejemplo, la desviación típica de los rendimientos anuales de las acciones se supone que es del 30%. El periodo de tiempo hasta la caducidad del derecho de conversión es de tres años. La desviación típica de los cambios proporcionales en el valor razonable de las acciones, multiplicada por la raíz cuadrada del tiempo que falta hasta la caducidad, se determinará así:

0,3 × Ö3 = 0,5196

(b) La relación entre el valor razonable del activo subyacente a la opción y el precio de ejercicio de la opción.

Este importe muestra el cociente entre el valor presente del activo subyacente a la opción y el costo que el tenedor de la misma debe pagar para obtener el activo, y está asociado con el valor intrínseco de la opción. Cuanto más alto sea este importe, mayor será el valor razonable de la opción. En este ejemplo, el valor de mercado de cada acción, en el momento de emisión de los bonos, es de 3. El valor presente de los dividendos esperados a lo largo de la vida de la opción se deduce del precio de mercado, puesto que el pago de dividendos reduce el valor razonable de las acciones y, por tanto, también el valor razonable de la opción. El valor presente de un dividendo de 0,14 por acción al final de cada año, descontado a la tasa de interés exenta de riesgo del 5%, es de 0,3813. El valor presente del activo subyacente a la opción es, por tanto:

3 – 0,3813 = 2,6187 por acción

El valor presente del precio de ejercicio de la opción es 4 por acción, descontado a la tasa de interés exenta de riesgo del 5% en los tres años de duración de la emisión, suponiendo que las obligaciones se convierten al vencimiento, lo que supone 3,4554. La relación tiene, por tanto, un valor de:

2,6187 ÷ 3,4554 = 0,7579

La opción de conversión de la obligación es un tipo de opción de compra. La tabla de valoración para las opciones de compra indica que, para los dos importes calculados en este ejemplo (es decir, 0,5196 y 0,7579), el valor razonable de la opción es aproximadamente un 11,05% del valor razonable del activo subyacente.

El valor de las opciones de conversión puede, por tanto, ser calculado como:

0,1105 x 2,6187 por acción x 250 acciones por bono x 2.000 bonos = 144.683

El valor razonable del componente de deuda del instrumento compuesto calculado según su valor presente, más el valor razonable de

la opción calculada según el modelo de precio de las opciones de Black-Scholes, no arroja una suma igual a los 2.000.000 de fondos procedentes de la emisión de las obligaciones convertibles (es decir, 1.848.122 + 144.683 = 1.992.805). La pequeña diferencia puede ser objeto de prorrateo entre los valores razonables de los dos componentes, llegando así a un valor razonable de 1.854.794 para el pasivo, y a un valor razonable de 145.206 para la opción.

Compensación de activos financieros con pasivos financieros

EI28. La Norma no contempla un tratamiento especial para los llamados "instrumentos sintéticos", que son agrupaciones de instrumentos financieros separados, adquiridos y mantenidos para, de forma conjunta, poder emular las características de otro instrumento distinto. Por ejemplo, una deuda a largo plazo de interés variable junto con una permuta de tasas de interés que suponga recibir cobros variables y hacer pagos fijos es, en síntesis, una deuda a largo plazo con una tasa de interés fija. Cada uno de los componentes de un "instrumento sintético", por separado, representa un derecho o una obligación contractual con sus propias condiciones y plazos, y puede ser transferido o liquidado por separado de los demás. Cada componente se expone a riesgos que pueden ser distintos de los que afectan al resto de los componentes. De acuerdo con ello, cuando uno de los componentes de un "instrumento sintético" es un activo y otro es un pasivo, no son objeto de compensación a fin de presentar su valor neto en el estado de situación financiera, a menos que se cumplan los criterios de compensación establecidos en el párrafo 39 de la Norma. El cumplimiento de estos requisitos es poco frecuente. La información a revelar acerca de los términos y condiciones significativas de cada instrumento financiero de los que componen el "instrumento sintético", se ofrecen, por parte de la entidad, con independencia de la existencia del mismo, aunque una entidad puede indicar, además, la naturaleza de esta relación entre los componentes del instrumento sintético (véase el párrafo 58 de la Norma).

Información a revelar

EI29. El párrafo 60 de la Norma contiene una lista de ejemplos con diversos tipos de cuestiones que, por su significatividad, se revelan por parte de una entidad al describir las políticas contables utilizadas. En cada caso, la entidad debe optar entre dos o más tratamientos contables diferentes. La siguiente discusión, elaborada a partir de los ejemplos del párrafo 60, suministra más ejemplos de circunstancias en las que una entidad revela sus políticas contables.

(a) Una entidad puede adquirir o emitir un instrumento financiero en el que las obligaciones de cada parte estén parcial o totalmente sin cumplir (lo que a veces se denomina contrato no ejecutado o incumplido). Tal instrumento financiero puede implicar un intercambio futuro, y su rentabilidad puede estar condicionada por un evento futuro. Por

ejemplo, ni el derecho ni la obligación de realizar un intercambio, en el seno de un contrato a plazo, producen una transacción con el instrumento subyacente hasta el vencimiento del contrato, pero el derecho y la obligación correspondientes son, respectivamente, un activo financiero y un pasivo financiero. De forma similar, una garantía financiera no exige, a quien la presta, asumir una obligación con el emisor de la deuda garantizada, hasta que ocurre el incumplimiento de pago. La garantía es, no obstante, un pasivo financiero para quien la presta, porque supone para el mismo una obligación contractual de intercambiar un instrumento financiero (normalmente dinero) por otro (una cuenta por cobrar del deudor que no atendió el pago) bajo condiciones que le son potencialmente desfavorables.

(b) Una entidad puede implicarse en una transacción que, formalmente, constituya una adquisición o disposición directa de un instrumento financiero, pero no implica la transferencia de los riesgos y ventajas de tipo económico existentes en el mismo. Tal es el caso de algunos tipos de acuerdos de recompra y de recompra inversa. Por el contrario, una entidad puede adquirir o transferir a un tercero sus riesgos y ventajas sobre un instrumento financiero a través de una transacción que, formalmente, no implique la adquisición ni la disposición de la titularidad legal. Por ejemplo, al tomar un préstamo no revocable, una entidad puede poner como garantía ciertas cuentas por cobrar, y acordar usar los cobros de esas cuentas pignoradas sólo para pagar el préstamo y sus intereses.

(c) Una entidad puede realizar una transferencia parcial o incompleta de un activo financiero. Por ejemplo, en una titulización la entidad adquiere o transfiere a la otra parte algunos, pero no todos, de los beneficios económicos asociados con el instrumento financiero.

(d) Una entidad puede estar obligada a, o intentar ligar dos o más instrumentos financieros individuales para crear determinados activos con que cumplir determinadas obligaciones. Acuerdos como éste son, por ejemplo, los fideicomisos para amortizar deudas “en esencia”, en los cuales se van depositando ciertos activos financieros con el fin de satisfacer una deuda al vencimiento, sin que tales activos hayan sido aceptados como obligación de liquidación de la operación por parte del acreedor. También son ejemplos de estas operaciones los acuerdos de financiación sin recurso asegurada o los acuerdos para constituir fondos de amortización de préstamos.

(e) Una entidad puede usar varias técnicas de gestión para minimizar su grado de exposición a los riesgos financieros. Tales técnicas son, entre otras, las coberturas de intereses con operaciones de conversión de tasas de interés fijas en tasas variables, o viceversa; la diversificación de riesgos; la mezcla de riesgos; los avales y algunos tipos de seguros

(como por ejemplo las cauciones y los acuerdos de "mantener libre de perjuicio"). Estas técnicas, por lo general, reducen el nivel de exposición a pérdidas derivadas de uno o varios tipos de riesgos financieros, asociados con un instrumento financiero, e implican la asunción de formas adicionales, pero sólo parciales, de compensar la exposición al riesgo.

(f) Una entidad puede ligar dos o más instrumentos financieros separados, juntos de forma conceptual, en un instrumento "sintético", o por algunas finalidades diferentes que las descritas en los apartados (d) y (e) anteriores.

(g) Una entidad puede adquirir o emitir un instrumento financiero por medio de una transacción en la que la contrapartida entregada a cambio del instrumento sea incierta. Tales transacciones pueden implicar pagos no monetarios o intercambios de varios activos.

(h) Una entidad puede adquirir o emitir una obligación, un pagaré u otro instrumento monetario con un importe nominal o una tasa de interés que difiera del interés vigente en el mercado aplicable al instrumento en concreto. Entre tales instrumentos financieros se incluyen los bonos cupón cero y los préstamos hechos en condiciones aparentemente favorables, pero que incorporan formas de contraprestación no monetarias, como es el caso, por ejemplo, de los préstamos con bajo interés para los empleados.

EI30. El párrafo 61 de la Norma contiene una lista de varias cuestiones a las que se refiere la entidad cuando informa sobre sus políticas contables, en caso de que las citadas cuestiones sean significativas de cara a la aplicación de la valoración a costo histórico. En el caso de incertidumbre sobre la cobrabilidad de los importes realizables en un activo financiero de tipo monetario, o cuando el valor razonable de un activo financiero desciende por debajo de su importe en libros por otras causas, la entidad indicará las políticas utilizadas para determinar:

(a) cuándo reducir el importe del activo en libros;

(b) la cantidad en que se reduce el importe en libros;

(c) cómo reconocer los eventuales ingresos procedentes del activo; y

(d) si la reducción en el importe en libros puede revertirse en el futuro, cuando las circunstancias cambien.

Requerimientos de información a revelar

EI31. El ejemplo refleja una entidad económica que incluye varias empresas públicas parcialmente privatizadas que han emitido obligaciones convertibles y acciones preferidas.

Nota X1. Resumen de las políticas contables (Extracto)

Cuentas comerciales por cobrar

Las cuentas comerciales por cobrar se contabilizan por el importe de factura original menos una estimación por los de dudoso cobro basada en la revisión de las cantidades pendientes de cobro al final del periodo. Las cuentas por cobrar de dudoso cobro se dan de baja cuando son identificadas.

Inversiones

Las participaciones en valores cotizados o no, diferentes de los de entidades controladas y asociadas en los estados financieros consolidados, se reconocerán por su coste y el ingreso por dividendos se incluirá en el estado de rendimiento financiero cuando sea exigible.

El principal de un bono cupón cero se calcula descontando los flujos de efectivo asociados con el último reembolso de la inversión. El descuento se amortiza durante el periodo hasta vencimiento. La tasa de descuento está implícita en la operación.

Préstamos

Los créditos y pagarés se contabilizan por el principal, que representa el valor actual de los flujos de efectivo futuros asociados con el cumplimiento de la deuda. Los intereses se acumulan durante el periodo en el que se acumulen o devengan, y se registran como parte de otros acreedores.

En las emisiones de bonos convertibles, el valor razonable del componente de pasivo, siendo la obligación de cumplir con los pagos futuros de principal e intereses a los poseedores de los bonos, se calcula usando la tasa de interés de mercado para un bono no convertible equivalente. El importe residual, que representa el valor razonable de la opción de conversión, se incluye en el patrimonio al igual que otras acciones sin reconocimiento de ningún cambio en el valor de la opción en los periodos siguientes. El pasivo se incluye en préstamos y se contabiliza siguiendo el criterio del costo amortizado por el interés de los bonos contabilizados como gastos por préstamos sobre una base de rendimiento efectivo hasta que se extinga la obligación por conversión o vencimiento de los bonos.

Las acciones preferentes rescatables que mantienen la amortización obligatoria o que son rescatables a opción del tenedor, se incluyen en el pasivo puesto que son, en esencia, préstamos. Los dividendos que se pagan por las acciones se reconocen en el estado de situación financiera como intereses y gastos financieros sobre una base de acumulación o devengo.

Instrumentos financieros derivados

La entidad realiza contratos de futuro de intercambio de divisas y permutas de tasas de interés.

El importe neto que se recibirá o se pagará bajo los acuerdos de permuta de tasas de interés se reconoce progresivamente durante el periodo hasta su vencimiento. El importe reconocido se contabiliza como un ajuste de los intereses y gastos financieros durante el periodo y se incluyen en otros deudores u otros acreedores en cada fecha de presentación.

Nota X2. Gestión de riesgos financieros

Factores de riesgo financiero

Las actividades de la entidad la exponen a distintos riesgos financieros, entre los que se incluyen los efectos de: cambios en las cotizaciones del mercado de deuda y de acciones, variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera y las tasas de interés. El programa global de gestión del riesgo de la entidad se centra principalmente en el hecho de que los mercados financieros son impredecibles y busca minimizar los potenciales efectos adversos sobre el rendimiento financiero de la entidad. La entidad utiliza instrumentos financieros derivados tales como permutas de tasas de interés y contratos de cambio de divisas para cubrirse de exposiciones concretas al riesgo.

La gestión del riesgo es llevada a cabo por una agencia central del Tesoro (Corporación del Tesoro) bajo políticas aprobadas por su Consejo de Gobierno y congruentes con las líneas de prudencia marcadas por el Ministerio de Finanzas. La Corporación del Tesoro identifica, evalúa y cubre los riesgos financieros en estrecha colaboración con las unidades operativas. El Consejo de Gobierno proporciona los principios escritos para la gestión del riesgo global, así como las políticas escritas que afectan a áreas específicas, tales como el riesgo de tasa de cambio, riesgo de tasa de interés, riesgo de crédito, el uso de instrumentos financieros derivados y la inversión del exceso de liquidez.

Riesgo de tasa de interés

Los ingresos y flujos de efectivo operativos de la entidad son sustancialmente independientes de los cambios en las tasas de interés de mercado. La entidad no tiene activos que acumulen o devenguen intereses significativos. La política de la entidad es mantener aproximadamente el 80% de sus préstamos en instrumentos a tasa de interés fija. A final de año, el 75% eran a tasa de interés fija. En ocasiones la entidad toma prestado a tasa variable y usa permutas de tasas de interés y coberturas de flujos de efectivo de los futuros pagos de intereses, que tienen el efecto económico de convertir los préstamos de tasa variable a tasa fija. Las permutas de tasas de interés permiten a la entidad elevar la cuantía de sus préstamos a tasa variable y realizar una permuta por una tasa fija menor que la que debería pagar si solicitara directamente un préstamo a tipo fijo. Mediante las permutas de tasas de interés, la entidad acuerda con otra parte intercambiar, con periodicidad prefijada (generalmente trimestral), la diferencia entre la tasa de interés fija del contrato y las

cuantías por intereses variables, calculadas ambas por referencia a lo acordado conceptualmente en el contrato.

Riesgo de crédito

La entidad no tiene concentraciones significativas de riesgo de crédito. Las contrapartes de los instrumentos derivados y las transacciones en efectivo se limitan a instituciones financieras con alta calidad crediticia. La entidad tiene políticas que limitan la cuantía de exposición al riesgo de crédito con cualquier institución financiera.

Riesgo de liquidez

Una gestión prudente del riesgo de liquidez incluye el mantenimiento de efectivo suficiente y valores negociables, la disponibilidad de financiarse a través de una cantidad apropiada de facilidades crediticias comprometidas y la habilidad de cerrar las posiciones de mercado. La agencia central del Tesoro (Corporación del Tesoro) tiene como objetivo mantener la flexibilidad de financiación mediante el mantenimiento de líneas de crédito disponibles.

Estimación del valor razonable

El valor razonable de los derivados que se negocian públicamente y de los títulos negociables y disponibles para la venta se basa en los precios de mercado negociados en la fecha de los estados financieros. El valor razonable de las permutas de tasas de interés se calcula como el valor actual de los flujos de efectivo futuros estimados. El valor razonable de los contratos a plazo en divisas se determina mediante las tasas de cambio a plazo de mercado en la fecha de presentación.

Para evaluar el valor razonable de derivados no negociados y otros instrumentos financieros, la entidad usa una serie de métodos y suposiciones basadas en las condiciones de mercado existentes en la fecha de presentación. Los precios de cotización en el mercado o las cotizaciones de los agentes para el instrumento específico o similar se usan para la deuda a largo plazo. Otras técnicas tales como los modelos de valoración de opciones, y el descuento de los flujos de efectivo futuros estimados, se usan para determinar el valor razonable de los restantes instrumentos financieros.

Los valores nominales menos cualquier ajuste de crédito estimado para los activos financieros y pasivos financieros con un plazo hasta vencimiento de menos de un año se consideran buenas aproximaciones a sus valores razonables. El valor razonable de los pasivos financieros, para propósitos de información a revelar se estima descontando los flujos de efectivo futuros fijados en el contrato a la tasa de interés actual del mercado disponible para la entidad para instrumentos financieros similares.

Nota X3. Instrumentos Financieros

(i) **Instrumentos derivados fuera del balance**

La entidad actúa como parte en instrumentos derivados en el curso normal de sus operaciones, utilizándolos para cubrirse a la exposición de las fluctuaciones en las tasas de interés y de cambio.

Contratos de permuta de tasas de interés

Los préstamos de la entidad en la actualidad acumulan o devengan una media de un 8,5% de tasa de interés variable. Su política es proteger parte de los préstamos a la exposición a subidas en las tasas de interés. De acuerdo con esto, la entidad ha firmado contratos de permuta de tasas de interés bajo los cuales está obligada a recibir intereses a tasa variable y a pagarlos a tasa fija. Los contratos se establecen sobre una base neta, y el importe neto a recibir o a pagar en la fecha de presentación se incluye en otros deudores o en otros acreedores.

Los contratos requieren la liquidación de los intereses netos a pagar o a recibir cada 90 días. Las fechas de liquidación coinciden con las fechas en que se pagan los intereses de la deuda subyacente.

Las permutas vigentes actualmente cubren aproximadamente el 60% (20X1-40%) del principal a pagar de los créditos y está previsto que expiren cuando venzan los reembolsos de cada préstamo. Las tasas de interés fijas varían entre el 7,8% y el 8,3% (20X1-9,0% y 9,6%) y las tasas variables están entre el 0,5% y el 1,0% sobre la tasa a 90 días de los bancos, que a fecha de presentación era 8,2% (20X1-9,4%).

A 30 de junio de 20X2, los principales nocionales y periodos de expiración de los contratos de permuta de tasa de interés son los siguientes:

	20X2 **$'000**	**20X1** **$'000**
Menos de 1 año	**30**	20
1- 2 años	**250**	170
2- 3 años	**250**	170
3- 4 años	**300**	80
4- 5 años	**180**	–
	1.010	440

Contratos de cambio a plazo

El sistema de transporte de viajeros por ferrocarril está siendo mejorado sustancialmente. Se está adquiriendo nuevo material en los países A y B. Para protegerse de los movimientos en la tasa de cambio, la entidad ha firmado contratos de cambio a plazo para comprar divisa A (D_A) y divisa B (D_B).

Los contratos están fijados para que el vencimiento coincida con los principales envíos de materiales y para cubrir las compras anticipadas para el siguiente año financiero.

En la fecha de presentación, los detalles de los contratos vigentes son:

Compra D_A	**Venta de moneda nacional**	**Moneda**	**Tasa de cambio media**	
	20X2	20X1		
	$'000	$'000	**20X2**	20X1
Vencimiento				
0- 6 meses	**2.840**	3.566	**0,7042**	0,7010
6- 12 meses	**4.152**	1.466	**0,7225**	0,6820

Compra D_B	**Venta de moneda nacional**	**Moneda**	**Tasa de cambio media**	
	20X2	20X1		
	$'000	$'000	**20X2**	20X1
Vencimiento				
0- 6 meses	**4.527**	2.319	**0,6627**	0,6467
6- 12 meses	**–**	1.262	**–**	0,6337

Como estos contratos están cubriendo compras futuras anticipadas, cualquier ganancia o pérdida no realizada de los contratos, conjuntamente con el costo de los mismos, son diferidas y serán reconocidas en la medición de la operación subyacente. Las ganancias y pérdidas en los contratos de cobertura finalizados con anterioridad al vencimiento esperado de la transacción cubierta se incluyen en los importes diferidos.

(ii) **Exposición al riesgo de crédito**

El riego de crédito de los activos financieros de la entidad que han sido reconocidos en el estado de situación financiera, distintos a la inversión en acciones, es generalmente el importe en libros, neto de cualquier provisión por deudas dudosas.

Las letras de cambio y los bonos cupón cero que hayan sido adquiridos al descuento, se contabilizan en el estado de situación financiera por un importe menor que el importe realizable a vencimiento. La exposición total al riesgo de crédito de la entidad puede incluir también la diferencia entre el importe en libros y el importe a realizar.

Los activos financieros reconocidos de la entidad consolidada incluyen importes a recibir que surgen de ganancias no realizadas o instrumentos financieros derivados. Para los instrumentos financieros fuera de balance, incluyendo los derivados, que son entregables, el riesgo de interés también surge del fallo de incumplimiento potencial de las contrapartes a la hora de cumplir con sus obligaciones incluidas en los respectivos contratos, una vez ocurrido su vencimiento. De los contratos de cambio a término surge una exposición material, y la entidad consolidada estará expuesta a

pérdidas en el caso de que las contrapartidas no cumplan con el pago de la cuantía pactada. En la fecha de presentación, los importes a recibir son los siguientes (equivalencias en moneda doméstica):

	20X2 $'000	**20X1 $'000**
Moneda nacional	**2.073**	1.422
Moneda extranjera	**11.599**	8.613

(iii) **Exposición al riesgo de tasa de interés**

La exposición de la entidad al riesgo de tasa de interés y la media efectiva ponderada de la tasa de interés por periodos hasta su vencimiento se expone en la siguiente tabla. Las tasas de interés aplicables a cada tipo de activo o pasivo hacen referencia a notas a los estados financieros (no mostradas aquí).

La exposición al riesgo surge principalmente de los activos y pasivos que devengan o soportan tasas de interés variables, ya que la entidad intenta poseer activos y pasivos a tasa fija hasta el momento del vencimiento.

(iv) **Valor razonable neto de los activos financieros y pasivos financieros**

En balance

El valor razonable neto del efectivo y equivalentes al efectivo y los activos financieros monetarios que no acumulan o devengan intereses, así como también los pasivos en esa misma situación que posee la entidad, se aproxima a su importe en libros.

El valor razonable neto de otros activos financieros y pasivos financieros monetarios se basa en los precios de mercado, si éste existiera; o bien en el descuento de los flujos de efectivo futuros esperados a las tasas de interés actuales para activos y pasivos con perfiles de riesgo similares.

Las inversiones en acciones negociadas en mercados organizados han sido valoradas con referencia a los precios de mercado vigentes en la fecha sobre la que se informa. Para las inversiones en acciones no negociadas, el valor razonable neto es una evaluación de la Corporación del Tesoro basada en los activos subyacentes netos, las ganancias futuras sostenibles y cualquier otra circunstancia especial relativa a una inversión concreta.

Fuera del balance

La entidad ha sido indemnizada frente a cualquier pérdida en la que pueda incurrir, relacionada con acciones en ciertas corporaciones no gubernamentales. El valor razonable neto de la indemnización se toma de la diferencia entre el importe en libros y el valor razonable neto de las acciones.

La opción de compra que otorga a una parte no relacionada la opción de adquirir la participación de la entidad en Inter-Provincial Airlines, no tiene valor intrínseco y el valor razonable neto no es significativo.

Las obligaciones que fueron objeto, en esencia, de una amortización y por las cuales la entidad ha asegurado el reembolso, tienen un valor razonable neto igual a su valor nominal.

El valor razonable neto de los activos financieros y pasivos financieros que surgen de acuerdos de permuta de tasas de interés se ha determinado como el importe en libros, que representaría el importe a pagar o a recibir en la fecha sobre la que se informa, y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que no se han reconocido como activo o pasivo.

En los contratos de tipo cambio a plazo o futuro, el valor razonable es la ganancia o pérdida no realizada en la fecha de presentación calculada en referencia a las tasas actuales a plazo para contratos con perfiles similares de vencimiento.

La entidad posee pasivos financieros potenciales que pueden surgir de algunas contingencias concretas. No se anticipa pérdida material alguna derivada de cualquiera de esas contingencias y el valor razonable revelado a continuación es el importe que, según el Ministerio de Finanzas, deberá pagar la entidad en concepto de la asunción de esas contingencias por otra parte.

El importe en libros y el valor razonable neto del activo y el pasivo financiero a la fecha de presentación son:

	20X2		20X1	
	Valor en libros $'000	**Valor razonable neto $'000**	Valor en libros $'000	Valor razonable neto $'000
Instrumentos financieros en balance				
Activos financieros				
Efectivo	**250**	**250**	200	200
Depósitos	**3.952**	**3.952**	2.881	2.881
Deudores Comerciales	**5.374**	**5.374**	3.935	3.935
Efectos comerciales por cobrar	**440**	**437**	140	140
Préstamos a directores	**147**	**121**	136	107
Otros deudores	**424**	**425**	124	124
Préstamos a partes relacionadas	**800**	**800**	200	200
Acciones en partes relacionadas	**200**	**227**	200	227
Acciones en otras corporaciones	**100**	**100**	200	190
Bonos cupón cero	**60**	**58**	–	–
Activos financieros no negociables	**11.747**	**11.744**	8.016	8.004
Inversiones negociables				
Acciones en corporaciones no estatales	**1.100**	**900**	100	60
Obligaciones y bonos	**200**	**215**	–	–
	13.047	**12.859**	8.116	8.064
Pasivos financieros				
Acreedores comerciales	**2.405**	**2.405**	1.762	1.762
Otros acreedores	**740**	**740**	650	650
Descubiertos bancarios	**2.350**	**2.350**	2.250	2.250
Préstamos bancarios	**530**	**537**	900	898
Efectos comerciales por pagar	**250**	**241**	130	130
Bonos convertibles	**1.800**	**1.760**	–	–
Acciones preferentes rescatables	**1.000**	**875**	1.000	860
Otros préstamos	**430**	**433**	150	150
Pasivos por arrendamientos	**575**	**570**	650	643
Pasivos financieros no negociables	**10.080**	**9.911**	7.492	7.343

	20X2		20X1	
	Valor en libros $'000	**Valor razonable neto $'000**	Valor en libros $'000	Valor razonable neto $'000
Instrumentos financieros fuera de balance	**2.000**	**2.072**	3.000	3.018
Activos financieros	**12.080**	**11.983**	10.492	10.361

Indemnizaciones recibidas	**–[(i)]**	**200**	–[(i)]	40
Contratos de cambio a plazo	**61 [(ii)]**	**61**	26	26
Permutas de tasa de interés	**2 [(ii)]**	**13**	1	2
	63	**274**	27	68
Pasivos financieros				
Opciones de compra	**–**	**–**	–	–
Obligaciones canceladas	**–**	**1.000**	–	–
Contratos de cambio a plazo	**607 [(ii)]**	**402**	304	231
Contingencias	**–**	**25**	–	30
	607	**1.427**	304	261

(i) Incluido en el importe en libros de los valores negociables anteriores.

(ii) Los importes en libros son pérdidas o ganancias no realizadas que han sido incluidas en los activos financieros y pasivos financieros de balances revelados anteriormente.

Aparte de aquellos tipos de activos y pasivos diferentes denotados como “negociables”, ninguno de los tipos de activos financieros se negocian con facilidad en mercados organizados de forma estandarizada.

Aunque algunos activos financieros se contabilizan por un importe superior al valor razonable neto, el Consejo de Gobierno no exige que esos activos se contabilicen si se tiene intención de retenerlos hasta vencimiento.

El valor razonable neto excluye aquellos costos en que se puede incurrir en la realización de un activo, e incluye costos en los que se podría incurrir por liquidar un pasivo.

Comparación con la NIC 32

La NICSP 15 *Instrumentos financieros: Presentación e Información a Revelar* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la de la NIC 32 (revisada 1998), *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*. Las principales diferencias entre la NICSP 15 y la NIC 32 son las siguientes:

- LA NIC 32 fue modificada en octubre de 2000 para eliminar los requerimientos de información a revelar que resultaban redundantes como resultado de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*. Por el momento no hay una NICSP para la medición y reconocimiento de instrumentos financieros. En consecuencia, las secciones acerca de Cobertura de Transacciones Futuras Anticipadas y Otra Información a Revelar se mantienen en la NICSP 15.
- La NICSP 15 incluye un comentario adicional al de la NIC 32 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 15 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 32. Los ejemplos más significativos son los términos “ingreso” (en lugar de ingreso de actividades ordinarias), “estado de rendimiento financiero” y “activos netos/patrimonio” (excepto en las referencia a instrumentos de patrimonio) de la NICSP 15. Los términos equivalentes en la NIC 32 son “ingreso” y “estado de resultados” y "patrimonio".
- La NICSP 15 incluye una definición de contrato de seguros. Los contratos de seguros sólo se explican como comentario en la NIC 32.
- La NICSP 15 incluye una guía de implementación para ayudar a los preparadores de los estados financieros. La NIC 32 no incluye tal guía.
- La NICSP 15 incluye un ejemplo de la información a revelar requerida por la Norma. La NIC 32 no incluye este ejemplo de requerimientos de información a revelar.

NICSP 16—PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 40 (revisada en 2003), *Propiedades de Inversión*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 40, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 16—PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, fue emitida en diciembre de 2001.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 16 revisada.

Desde entonces, la NICSP 16 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 27, *Agricultura* (emitida en diciembre de 2009)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 16

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
6	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009
12	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
13	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
29	Eliminado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
40	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
57	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
59	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
62	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
62A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
62B	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
63	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
66	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
101A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
Árbol ilustrativo de decisión	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010

Diciembre de 2006

NICSP 16—PROPIEDADES DE INVERSIÓN

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2–6
Definiciones	7–19
Derecho sobre una propiedad mantenida por un arrendatario en régimen de arrendamiento operativo	8
Propiedades de inversión	9–19
Reconocimiento	20–25
Medición en el reconocimiento	26–38
Medición posterior al reconocimiento	39–65
Política contable	39-41
Modelo del valor razonable	42–64
Imposibilidad de determinar el valor razonable de forma fiable	62–64
Modelo del costo	65
Transferencias	66–76
Disposiciones	77–84
Información a revelar	85–90
Modelo del valor razonable y modelo del costo	85–90
Modelo del valor razonable	87–89
Modelo del costo	90
Disposiciones transitorias	91–100
Adopción inicial de la base contable de acumulación (o devengo)	91–93
Modelo del valor razonable	94–97
Modelo del costo	98–100
Fecha de vigencia	101–102
Derogación de la NICSP 16 (2001)	103

Fundamentos de las conclusiones

Árbol ilustrativo de decisión

Comparación con la NIC 40

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 16, *Propiedades de Inversión,* está contenida en los párrafos 1 a 103. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 16 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores,* facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las propiedades de inversión y las exigencias de revelar información correspondientes.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilización de las propiedades de inversión.**

3. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

4. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitido por el IPSASB explica que a las Empresas Públicas (EP) se les aplica las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

5. Esta Norma aborda el tratamiento contable de las propiedades de inversión incluyendo (a) la medición, en los estados financieros del arrendatario, de las propiedades de inversión que se posean en régimen de arrendamiento financiero y (b) la medición, en los estados financieros del arrendador, de las propiedades de inversión arrendadas en régimen de arrendamiento operativo. Esta Norma no trata los problemas cubiertos en la NIC 13 *Arrendamientos*, entre los que se incluyen los siguientes:

   (a) la clasificación de los arrendamientos como arrendamientos financieros u operativos;

   (b) el reconocimiento de ingresos por alquiler de propiedades de inversión (véase también la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*);

   (c) la medición, en los estados financieros del arrendatario, de los derechos sobre propiedades mantenidas en arrendamiento operativo;

   (d) la medición, en los estados financieros del arrendador, de su inversión neta en un arrendamiento financiero;

   (e) la contabilización de transacciones de venta con arrendamiento posterior; e

   (f) información a revelar sobre los arrendamientos financieros y operativos.

6. Esta Norma no será de aplicación a:

   (a) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 27, *Agricultura*); y

(b) los derechos mineros, reservas de minerales tales como petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares.

Definiciones

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

Importe en libros (Carrying amount) (a efectos de esta Norma) es el importe por el que se reconoce un activo en el estado de situación financiera.

Costo (Cost) es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo, o el valor razonable de otra contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción.

Propiedades de inversión (Investment property) son propiedades (terrenos o un edificio, en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen para obtener rentas o plusvalía o ambas, en lugar de para:

(a) **su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o**

(b) **su venta en el curso ordinario de las operaciones.**

Propiedades ocupadas por el dueño (Owner-occupied property) son las propiedades que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.

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

Derecho sobre una propiedad mantenida por un arrendatario en régimen de arrendamiento operativo

8. **El derecho sobre una propiedad que el arrendatario mantenga en régimen de arrendamiento operativo, se podrá clasificar y contabilizar como una propiedad de inversión si, y solo si, (a) el elemento cumpliese, en su caso, la definición de propiedad de inversión, y (b) el arrendatario emplease el modelo del valor razonable, establecido en los párrafos 42 a 64, para los activos reconocidos. Esta clasificación alternativa estará disponible para cada una de las propiedades por separado. Sin embargo, una vez que esta clasificación alternativa haya sido elegida para un derecho sobre una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento operativo, todos los elementos clasificados como propiedades de inversión se contabilizarán utilizando el modelo del valor razonable. Cuando se elija esta clasificación alternativa, cualquier derecho sobre la propiedad**

así clasificada se incluirá en la información a revelar requerida en los párrafos 85 a 89.

Propiedades de inversión

9. Existen ciertas circunstancias en las cuales las entidades del sector público pueden poseer propiedades para obtener rentas o plusvalías. Por ejemplo, puede crearse una entidad del sector público (distinta de una EP) para gestionar una propiedad en cartera del gobierno en régimen de actividad comercial. En este caso, la propiedad poseída por la entidad, distinta de la propiedad mantenida para la reventa en el curso ordinario de las operaciones, responde a la definición de una propiedad de inversión. Otras entidades públicas pueden también poseer propiedades para obtener rentas o plusvalías y usar el efectivo generado para financiar otras actividades (prestación de servicios). Por ejemplo, una universidad o una administración local pueden ser propietarias de un edificio cuyo objetivo sea arrendarlo en régimen comercial a terceras partes para generar fondos, en vez de producir o suministrar bienes o servicios. Esta propiedad también podría cumplir la definición de propiedades de inversión.

10. Las propiedades de inversión se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas. Por lo tanto, las propiedades de inversión generan flujos de efectivo en gran parte de forma independiente de otros activos poseídos por la entidad. Esto distingue las propiedades de inversión de otros terrenos o edificios controlados por entidades públicas, incluyendo las propiedades ocupadas por el dueño. 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. La NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, se aplica a las propiedades ocupadas por el dueño.

11. En algunas jurisdicciones del sector público, existen ciertos acuerdos administrativos que hacen que una entidad pueda controlar un activo cuya propiedad legalmente corresponde a otra entidad. Por ejemplo, un organismo oficial puede controlar y contabilizar ciertos edificios que legalmente pertenecen al Estado. En tales circunstancias, las menciones a propiedades ocupadas por el dueño se refieren a propiedades empleadas por la entidad que reconoce la propiedad en sus estados financieros.

12. Los siguientes casos son ejemplos de propiedades de inversión:

(a) un terreno que se tiene para obtener plusvalías a largo plazo y no para venderse en el corto plazo, dentro del curso ordinario de las operaciones. Por ejemplo, un terreno propiedad de un hospital para obtener plusvalías que puede ser vendido en un momento propicio en el futuro.

(b) Un terreno que se tiene para un uso futuro indeterminado. (En el caso de que una entidad no haya determinado si el terreno se usará como propiedad ocupada por el dueño, incluyendo la ocupación para suministrar servicios tales como los suministrados por parques nacionales para las generaciones actuales y futuras, o para venderse a corto plazo dentro del curso ordinario de las operaciones, se considera que ese terreno se mantiene para obtener plusvalías).

(c) Un edificio que sea propiedad de la entidad (o un edificio obtenido a través de un arrendamiento financiero) y que lo alquile a través de uno o más arrendamientos operativos en régimen comercial. Por ejemplo, una universidad puede ser propietaria de un edificio que arrienda a terceras partes externas, en régimen comercial.

(d) Un edificio que está desocupado y que será arrendado a través de uno o más arrendamientos operativos a terceras partes externas, en régimen comercial.

(e) Propiedades que están siendo construidas o mejoradas para uso futuro como propiedades de inversión.

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 clasificaran 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 terceras personas. Por ejemplo, un Departamento de Propiedades y Servicios puede realizar contratos de construcción con entidades ajenas a su administración (véase la NICSP 11 C*ontratos de Construcción*).

(c) Las propiedades ocupadas por el dueño (véase la NICSP 17), incluyendo (entre otras) las propiedades que se tienen para su uso y desarrollo futuro, desarrollo 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 las mismas.

(d) [Eliminado]

(e) Las propiedades arrendadas a otra entidad en régimen de arrendamiento financiero.

(f) La propiedad se mantiene 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.

(g) Las propiedades mantenidas con propósitos estratégicos deberían tratarse de acuerdo con la NICSP 17.

14. En muchas jurisdicciones, las entidades del sector público tienen propiedades para cumplir sus objetivos de prestación de servicios más que para conseguir ingresos por arrendamiento o plusvalías. En tales situaciones, las propiedades no cumplirán la definición de propiedades de inversión. Sin embargo, esta Norma sí es aplicable a una entidad pública que posea una propiedad para conseguir ingresos por arrendamiento o plusvalías. En algunos casos, las entidades del sector público mantienen algunas propiedades que comprenden (a) una parte que se mantienen para obtener rentas o apreciaciones de capital en lugar de para proporcionar servicios y (b) otra parte se mantienen para ser utilizadas en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos. Por ejemplo, un hospital o una universidad pueden poseer un edificio, destinando una parte para fines administrativos y otra parte para alquilarla como apartamentos en régimen comercial. Si estas partes pueden ser vendidas separadamente (o colocadas por separado en régimen de arrendamiento financiero), la entidad las contabilizará también por separado. Si no fuera así, la propiedad únicamente se calificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción insignificante del mismo para la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.

15. En ciertos casos, la entidad suministra servicios complementarios a los ocupantes de una propiedad que posee. Esta entidad tratará dicho elemento como propiedades de inversión si los servicios son un componente insignificante del contrato. Un ejemplo es cuando una agencia del gobierno (a)

posee un edificio de oficinas destinado exclusivamente a la obtención de rentas y arrendado en régimen comercial, y (b) también suministra servicios de vigilancia y mantenimiento a los arrendatarios que lo ocupan.

16. En otros casos, los servicios proporcionados significativos. Por ejemplo, un gobierno puede tener un hotel o un hostal que gestiona a través de su agencia de administración general de propiedades. Los servicios proporcionados a los huéspedes son un componente significativo del contrato tomado en su conjunto. Por lo tanto, un hotel o un hostal gestionado por el dueño es una propiedad ocupada por éste y no propiedades de inversión.

17. Puede ser difícil determinar si los servicios complementarios son lo suficientemente significativos para hacer que la propiedad no se califique como propiedades de inversión. Por ejemplo, un gobierno o una agencia del gobierno propietaria de un hotel pueden transferir algunas veces ciertas responsabilidades a terceras partes en virtud de un contrato de administración. Los términos de dicho contrato pueden variar ampliamente. En un extremo del espectro de posibilidades, la posición del gobierno o de la agencia del gobierno podría ser, en esencia, la de un inversionista pasivo. En el otro extremo del espectro, el gobierno o la agencia del gobierno podría simplemente haber subcontratado a terceros ciertas funciones de gestión diaria, pero reteniendo una exposición significativa a las variaciones en los flujos de efectivo generados por las operaciones del hotel.

18. Se requiere juicio profesional para determinar si una propiedad puede ser calificada como propiedad de inversión. La entidad desarrollará criterios para poder ejercer tal juicio de forma congruente, de acuerdo con la definición de propiedades de inversión y con las guías correspondientes que figuran en los párrafos 9 a 17. El apartado 86(c) requiere que la entidad revele dichos criterios cuando la clasificación resulte difícil.

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 la 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.

Reconocimiento

20. **Las propiedades de inversión se reconocerán como un activo cuando, y solo cuando:**

    (a) **es probable que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que están asociados con las propiedades de inversión fluyan hacia la entidad; y**

    (b) **el costo o el valor razonable de las propiedades de inversión pueda ser medido en forma fiable.**

21. Al determinar si una partida concreta cumple con el primer criterio de reconocimiento como un activo, debe evaluarse el grado de certidumbre relativo a los flujos de beneficios económicos futuros o potencial de servicio, a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial. La existencia de una certeza suficiente con respecto a que los beneficios económicos futuros o los potenciales servicios entrarán en la entidad requiere un grado de seguridad de que la entidad obtendrá las ventajas derivadas del mismo, y asumirá los riesgos asociados al bien. Este grado de seguridad estará disponible solo cuando los riesgos y ventajas se hayan traspasado a la entidad. Antes de que esto ocurra, la transacción para adquirir los activos puede cancelarse sin una penalización significativa y, por consiguiente, el activo no se reconoce.

22. El segundo de los criterios para el reconocimiento como activo se satisface normalmente de forma inmediata, puesto que la transacción de intercambio pone de manifiesto que la compra del activo identifica su costo. Como se especifica en el párrafo 27 de esta Norma, bajo ciertas condiciones, una propiedad de inversión puede ser adquirida por una contraprestación insignificante o nula. En tales casos, el costo es el valor razonable, en la fecha de adquisición de la propiedad de inversión.

23. Según este criterio de reconocimiento, la entidad evaluará todos los costos de sus propiedades de inversión en el momento en que incurra en ellos. Estos costos comprenderán tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir una partida de propiedades, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte o mantener el elemento correspondiente.

24. De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 20, una entidad no reconocerá en el importe en libros de las propiedades de inversión los costos derivados del mantenimiento diario de la propiedad. 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 de la propiedad.

25. Algunos componentes de las propiedades de inversión podrían haber sido adquiridos en sustitución de otros anteriores. Por ejemplo, las paredes interiores pueden sustituirse por otras distintas de las originales. Según el criterio de reconocimiento, una entidad reconocerá en el importe en libros de una propiedad de inversión el costo de sustituir un componente del mismo desde el mismo momento en que se incurra en dicho costo, siempre que se cumplan los criterios de reconocimiento. El importe en libros de estos componentes reemplazados se dará de baja en cuentas de acuerdo con las disposiciones de esta Norma.

Medición en el reconocimiento

26. **Una propiedad de inversión deberá medirse inicialmente a su costo (los costos de transacción deben incluirse en esta medición inicial).**

27. **Cuando se adquiere una propiedad de inversión a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición.**

28. El costo de adquisición de una propiedad de inversión comprenderá su precio de compra y cualquier desembolso directamente atribuible. Los desembolsos directamente atribuibles incluyen, por ejemplo, honorarios profesionales por servicios legales, impuestos por traspaso de las propiedades y otros costos de transacción.

29. [Eliminado]

30. El costo de una propiedad de inversión no se incrementará por:

    (a) los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en la condición necesaria para que pueda operar de la manera prevista por la dirección);

    (b) las pérdidas de operación incurridas antes de que la propiedad de inversión logre el nivel planeado de ocupación; o

    (c) las cantidades anormales de desperdicios, mano de obra u otros recursos incurridos en la construcción o en el desarrollo de la propiedad.

31. Si el pago por una propiedad de inversión se difiere, su costo es el equivalente al precio de contado. La diferencia entre este importe y el total de pagos se reconocerá como un gasto por intereses durante el periodo del crédito.

32. Una propiedad de inversión puede ser adquirida a través de una transacción sin contraprestación Por ejemplo, un gobierno nacional puede transferir sin cargo un bloque de oficinas excedente a una entidad de un gobierno local, lo que le deja fuera del mercado de alquiler. También se puede adquirir una propiedad de inversión por una transacción sin contraprestación mediante el

ejercicio de los poderes de embargo o confiscación. En estas circunstancias, el costo de la propiedad es su valor razonable en la fecha de adquisición.

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 puede decidir, con posterioridad al reconocimiento inicial, si adopta el modelo de valor razonable (párrafos 42 a 64) o el modelo del costo (párrafo 65).

34. **El costo inicial de una participación sobre una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento financiero y clasificado como propiedad de inversión, será el establecido para los arrendamientos financieros en el párrafo 28 de la NICSP 13; esto es, el activo se reconocerá por el menor importe entre el valor razonable de la propiedad y el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento. De acuerdo con ese mismo párrafo, se reconocerá como pasivo un importe equivalente.**

35. Cualquier importe adicional que se haya pagado por el arrendamiento se tratará, para los propósitos de medición, como parte de los pagos mínimos por arrendamiento, y por tanto quedará incluido en el costo del activo, pero se excluirá del pasivo correspondiente. Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente. En los párrafos 42 a 61 se establecen guías para determinar el valor razonable del derecho sobre una propiedad de acuerdo con el modelo del valor razonable. Estas directrices serán también las relevantes para determinar el valor razonable, en caso de que dicho valor se use como costo a efectos del reconocimiento inicial.

36. Algunas propiedades de inversión pueden haber sido adquiridas a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en la frase anterior. El costo de dicha propiedad de inversión se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad ni el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si el activo adquirido no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

37. 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) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la transacción de intercambio, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y

(c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

A efectos de determinar si una transacción de intercambio tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos, si se aplican impuestos. El resultado de estos análisis puede quedar claro sin necesidad de que la entidad deba realizar cálculos detallados.

38. El valor razonable de un activo, para el que no existen transacciones comparables en el mercado, puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa para ese activo, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable. Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, entonces, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

Medición posterior al reconocimiento

Política contable

39. **A excepción de lo señalado en el párrafo 43, una entidad elegirá como política contable el modelo del valor razonable, contenido en los párrafos 42 a 64, o el modelo del costo, 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 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 de revelar información (si la entidad usa el modelo del costo). Se recomienda a una entidad, pero no se le obliga, 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.

Modelo del valor razonable

42. **Con posterioridad al reconocimiento inicial, una entidad que haya escogido el modelo del valor razonable medirá todas sus propiedades de inversión al valor razonable, excepto en los casos descritos en el párrafo 62.**

43. **Cuando el derecho sobre una propiedad mantenida por el arrendatario en régimen de arrendamiento operativo se clasifique como propiedades de inversión de acuerdo con el párrafo 8, no es aplicable la elección señalada en el párrafo 39; se aplicará el modelo del valor razonable**

44. **Las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de una propiedad de inversión se incluirán en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en que surjan.**

45. El valor razonable de una propiedad de inversión es el precio al que podría ser intercambiada, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (véase el párrafo 7). El valor razonable excluye específicamente un precio estimado incrementado o rebajado por plazos o circunstancias especiales tales como financiación atípica, acuerdos de venta con arrendamiento financiero posterior, contrapartidas especiales o rebajas concedidas por alguien relacionado de alguna manera con la venta.

46. La entidad determinará el valor razonable sin practicar ninguna deducción por los costos de transacción en que pudiera incurrir por causa de la disposición.

47. **El valor razonable de propiedades de inversión reflejará las condiciones de mercado en la fecha de presentación.**

48. El valor razonable es específico para una fecha dada. Debido a que las condiciones de mercado pueden cambiar, el importe considerado como valor razonable podría ser incorrecto o inapropiado para otra fecha. La definición de valor razonable también supone un intercambio y un cierre simultáneos del contrato de venta, sin ninguna variación en el precio que pudiera haberse producido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, si el intercambio y el cierre de la transacción no fueran simultáneos.

49. El valor razonable de una propiedad de inversión refleja, entre otras cosas, el ingreso por rentas que se podría obtener de arrendamientos, así como los

supuestos razonables y defendibles que representen y que pudieran asumir partes experimentadas e interesadas acerca del ingreso por arrendamientos futuros a la luz de las condiciones actuales del mercado. También refleja, de forma similar, cualquier flujo de salida de efectivo (incluyendo pagos por arrendamiento y otras salidas de efectivo) que pudieran esperarse con relación a la propiedad. Algunas de estas salidas de efectivo se reflejan en el pasivo, mientras que otras asociadas a salidas de efectivo no se reconocen en los estados financieros hasta una fecha posterior (por ejemplo, pagos periódicos tales como alquileres contingentes).

50. El párrafo 34 especifica las bases para el reconocimiento inicial del costo de la participación en una propiedad arrendada. El párrafo 42 requiere que el derecho sobre una propiedad arrendada se mida nuevamente, si fuera necesario, por su valor razonable. En un arrendamiento negociado con tasas de interés de mercado, el valor razonable inicial del derecho sobre una propiedad arrendada neto de todos los pagos esperados por el arrendamiento (incluyendo los relacionados con los pasivos reconocidos), debe ser cero. Este valor razonable no cambia, independientemente de si, a efectos contables, un activo arrendado y el pasivo correspondiente se reconocen por su valor razonable o por el valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento, de acuerdo con el párrafo 28 de la NICSP 13 Por tanto, medir nuevamente un activo arrendado sustituyendo su costo, determinado de acuerdo con el párrafo 34, por su valor razonable, determinado de acuerdo con el párrafo 42, no debería dar lugar a ninguna pérdida o ganancia inicial, a menos que el valor razonable fuera determinado en diferentes momentos del tiempo. Esto podría suceder cuando se ha elegido aplicar el modelo del valor razonable después del reconocimiento inicial.

51. La definición de valor razonable se refiere a “partes interesadas y debidamente informadas”. En este contexto “debidamente informadas” significa que ambos, tanto el vendedor interesado como el comprador interesado, están razonablemente bien informados acerca de la naturaleza y características de las propiedades de inversión, su uso real y potencial, así como el estado y condiciones del mercado en la fecha de presentación. Un comprador interesado está motivado, pero no obligado, a comprar. Este comprador no está obsesionado ni va a comprar a cualquier precio. El hipotético comprador no pagaría un precio más alto del que se pudiera fijar en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados.

52. Un vendedor interesado es aquel que no está obsesionado ni forzado a vender a cualquier precio, ni dispuesto a esperar por un precio que no sea considerado razonable en el mercado actual. El vendedor interesado está motivado a vender la propiedad de inversión de acuerdo con las condiciones del mercado, al mejor precio posible. Las circunstancias objetivas del propietario de la propiedad de inversión propiamente dicha no son una parte de esta

contraprestación, porque el vendedor interesado es un propietario hipotético (por ejemplo, el vendedor interesado no tendría en cuenta las particulares circunstancias fiscales del propietario de la propiedad de inversión propiamente dicha).

53. La definición de valor razonable se refiere a una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Una transacción realizada en condiciones de independencia mutua es una transacción entre partes que no tienen una relación particular o especial, tal que pueda originar que el precio de la transacción no sea representativo del mercado. Se presume que la transacción es realizada entre partes no relacionadas que actúan de forma independiente.

54. La mejor evidencia de un valor razonable se obtiene, normalmente, de los precios actuales en un mercado activo para propiedades similares en la misma localidad y condiciones, y sujetos a arrendamientos y otros contratos similares. Una entidad tendrá cuidado de identificar cualquier diferencia en la naturaleza, localización o condición de la propiedad, así como en las condiciones de los contratos de arrendamiento y los otros contratos relacionados con la misma.

55. Ante la ausencia de precios actuales en un mercado activo del tipo descrito en el párrafo 54, una entidad considerará información de diferentes fuentes, entre las que se incluyen:

    (a) precios actuales en un mercado activo para propiedades de diferente naturaleza, condición o localización (o sujetas a contratos de arrendamiento, u otros contratos, con características diferentes), ajustados para reflejar dichas diferencias;

    (b) precios recientes de propiedades similares en mercados menos activos, con ajustes para reflejar cualquier cambio en las condiciones económicas desde la fecha en que ocurrieron las transacciones a los precios indicados; y

    (c) proyecciones de flujos de efectivo descontados basadas en estimaciones fiables de flujos futuros de efectivo, apoyadas por las condiciones que se den en cualquier arrendamiento u otro contrato existente y (cuando sea posible) por evidencia externa, tales como rentas actuales de mercado para propiedades similares en la misma localidad y condiciones, utilizando tasas de descuento que reflejen la evaluación actual del mercado sobre la incertidumbre en la cuantía y calendario de los flujos de efectivo.

56. En algunos casos, las diversas fuentes señaladas en el párrafo precedente pueden sugerir diferentes conclusiones sobre el valor razonable de una propiedad de inversión. La entidad habrá de considerar las razones de estas

diferencias, con objeto de obtener la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango razonable de estimaciones.

57. En casos excepcionales, cuando una entidad adquiere por primera vez una propiedad de inversión (o cuando una propiedad existente se convierte por primera vez en propiedades de inversión, después de un cambio en su uso) puede existir evidencia clara de que la variación del rango de las estimaciones del valor razonable será muy alta y las probabilidades de los distintos resultados posibles serán muy difíciles de evaluar, de tal forma que la utilidad de una sola estimación del valor razonable queda invalidada. Esta situación podría indicar que el valor razonable de la propiedad no podrá ser determinado con fiabilidad de una manera continua (véase el párrafo 62).

58. El valor razonable difiere del valor en uso, como se define en la NICSP 21 *Deterioro de Valor de Activos no Generadores de Efectivo* y la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*. El valor razonable refleja el conocimiento y estimaciones de los participantes en el mercado, así como factores que son relevantes para los participantes en el mercado en general. En contraste, el valor en uso refleja las estimaciones procedentes de la entidad, así como factores específicos de la entidad, que pueden no ser aplicables a otras entidades en general. Por ejemplo, el valor razonable no reflejará ninguno de los siguientes factores en tanto que generalmente, no serán conocidos por los compradores y vendedores interesados:

(a) el valor adicional derivado de la creación de una cartera de propiedades en diferentes localidades;

(b) las sinergias entre las propiedades de inversión y otros activos;

(c) los derechos o restricciones legales que son solo aplicables al propietario actual; y

(d) los beneficios o gravámenes fiscales que son solo aplicables al propietario actual.

59. Al determinar el importe en libros de una propiedad de inversión según el modelo del valor razonable, una entidad no duplicará la contabilización de activos o pasivos que se reconozcan como activos o pasivos separados. Por ejemplo:

(a) equipos, tales como ascensores o aire acondicionado, son frecuentemente parte integrante de un edificio, y se incluyen, por lo general, dentro del valor razonable de la propiedad de inversión, en lugar de estar reconocidos de forma separada como propiedades, planta y equipo.

(b) Si una oficina se alquila amueblada, el valor razonable de la oficina generalmente incluye el valor razonable del mobiliario, debido a que el ingreso por renta se deriva de la oficina amueblada. Cuando el

mobiliario se incluya en el valor razonable de las propiedades de inversión, una entidad no reconocerá dicho mobiliario como un activo separado.

(c) El valor razonable de las propiedades de inversión excluye ingresos por rentas anticipadas o por cobrar de arrendamientos operativos, ya que la entidad reconoce a éstos como un pasivo o activo separado.

(d) El valor razonable de las propiedades de inversión mantenidas mediante arrendamiento reflejará los flujos de efectivo esperados (incluyendo las cuotas contingentes que se espera den lugar a las correspondientes cuentas por pagar). Por consiguiente, si la valoración obtenida para un inmueble es neta de todos los pagos que se espera realizar, será necesario, volver a sumar los pasivos por arrendamiento reconocidos para obtener el importe en libros de las propiedades de inversión utilizando el modelo del valor razonable.

60. El valor razonable de las propiedades de inversión no reflejará desembolsos futuros que vayan a mejorar la propiedad, ni tampoco los beneficios futuros relacionados con estos desembolsos futuros.

61. En algunos casos, una entidad espera que el valor presente de sus pagos relativos a una propiedad de inversión (distintos de los pagos relativos a los pasivos financieros reconocidos) excederá al valor presente de los cobros de efectivo. Una entidad aplicará la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* para determinar el reconocimiento de un pasivo y, si es así, cómo medirlo.

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 propiedades 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 determinase que el valor razonable de una propiedad de inversión**

(distinta de una propiedad de inversión en construcción) no se puede establecer con fiabilidad de una forma continuada, la entidad medirá dicha propiedad de inversión aplicando el modelo del costo de la NICSP 17. Se asumirá que el valor residual de la propiedad de inversión es cero. La entidad continuará aplicando la NICSP 17 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 supondrá que el valor razonable puede medirse con fiabilidad. Si no fuera el caso, de acuerdo con el párrafo 62, el inmueble se contabilizará utilizando el modelo del costo de acuerdo con la NICSP 17.

62B. La presunción de que el valor razonable de las propiedades de inversión en construcción puede medirse con fiabilidad puede ser refutable solo en su reconocimiento inicial. Una entidad que haya medido una partida de propiedades de inversión en construcción por su valor razonable, no puede concluir que el valor razonable de dicha propiedad de inversión, una vez terminada, no puede determinarse con fiabilidad.

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 de acuerdo con la NICSP 17, 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 para una propiedad de inversión, la entidad continuará contabilizando cada una de las restantes propiedades usando el modelo del valor razonable.

64. **Si una entidad ha medido previamente una propiedad de inversión por su valor razonable, continuará midiéndola a valor razonable hasta que se disponga de la misma (o hasta que la propiedad sea ocupada por el propietario, o la entidad comience su transformación para venderla posteriormente en el curso ordinario de su actividad) aún si las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien los precios de mercado estuvieran disponibles menos fácilmente.**

Modelo del costo

65. **Después del reconocimiento inicial, una entidad que escoge el modelo del costo, deberá medir todas sus propiedades de inversión según los requerimientos de la NICSP 17 para ese modelo, es decir, al costo menos su depreciación acumulada y cualquier otra pérdida acumulada por deterioro en el valor de los activos.**

Transferencias

66. **Se realizarán transferencias a, o de, propiedades de inversión cuando, y solo cuando, exista un cambio en su uso, que se haya evidenciado por:**

    (a) **el inicio de la ocupación por parte del propietario, en el caso de una transferencia de propiedades de inversión a una instalación ocupada por el dueño;**

    (b) **el inicio de un desarrollo con intención de venta, para una transferencia de propiedades de inversión a inventarios;**

    (c) **el fin de la ocupación por parte del dueño, en el caso de la transferencia de una instalación ocupada por el propietario a una propiedad de inversión; o**

    (d) **el inicio de una operación de arrendamiento (en régimen comercial) a un tercero, para una transferencia de inventarios a propiedades de inversión.**

    (e) [Eliminado]

67. El uso que hace un Gobierno de las propiedades puede cambiar en el tiempo. Por ejemplo, un Gobierno puede decidir ocupar un edificio utilizado actualmente como propiedad de inversión, o convertir un edificio utilizado para cuarteles navales o fines administrativos en un hotel y ceder ese edificio a operadores del sector privado. En el primer caso, el edificio será contabilizado como una propiedad de inversión hasta el comienzo de la ocupación. En el último caso, el edificio será contabilizado como propiedades, planta y equipo hasta que la ocupación cese y sea reclasificada como propiedades de inversión.

68. El párrafo 66(b) requiere que la entidad transfiera una propiedad de inversión a inventarios cuando, y solo cuando, exista un cambio de uso, evidenciado por el inicio de un desarrollo con intención de venta. Cuando una entidad decida disponer de una propiedad de inversión sin hacer un desarrollo específico, continuará tratando a la propiedad como una propiedad de inversión hasta que sea dada de baja (eliminada del estado de situación financiera) y no la tratará como si fuera un inventario. De forma similar, si la entidad reinicia el desarrollo de una propiedad de inversión, para continuar manteniéndolo en el futuro como propiedad de inversión, ésta permanecerá como tal y no se reclasificará como instalación ocupada por el dueño durante su nueva etapa de desarrollo.

69. Un departamento gubernamental de gestión de la propiedad debe revisar regularmente sus edificios para determinar si están alcanzando sus requisitos, y como parte de ese proceso, se pueden identificar algunos edificios que se mantienen para la venta. En esta situación, el edificio puede considerarse como inventario. Sin embargo, si el Gobierno decide mantener el edificio por

su capacidad de generar ingresos a través de un alquiler y su potencial plusvalía sería reclasificado como propiedad de inversión al comienzo de cualquier arrendamiento operativo posterior.

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, las transferencias entre propiedades de inversión, las instalaciones 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 o la NICSP 12, será su valor razonable en la fecha del cambio de uso.**

72. **Si una propiedad ocupada por el dueño se convierte en una propiedad de inversión que se contabilizará por su valor razonable, una entidad aplicará la NICSP 17 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 y el valor razonable, de la misma forma en la que registraría una revaluación aplicando lo dispuesto en la NICSP 17.**

73. Hasta la fecha en la que la propiedad ocupada por el dueño se conviertan en propiedades de inversión contabilizadas por su valor razonable, una entidad continuará amortizando la propiedad y reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor que haya ocurrido. La entidad tratará cualquier diferencia, a esa fecha, entre el importe en libros de la propiedad determinado aplicando la NICSP 17 y el valor razonable, de la misma forma en la que registraría una revaluación aplicando lo dispuesto en la NICSP 17. En otras palabras:

(a) cualquier disminución en el importe de la propiedad en libros, será reconocida en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, y en la medida en que el importe esté incluido en el superávit de revaluación de esa propiedad, la disminución se cargará contra el saldo de dicho superávit.

(b) Cualquier aumento resultante en el importe en libros será tratado como sigue:

(i) en la medida en que tal aumento sea la reversión de una pérdida por deterioro del valor, previamente reconocida para esa propiedad, el aumento se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro). El importe reconocido en el resultado (ahorro o desahorro) no excederá al importe necesario para restaurar el importe en libros que se hubiera determinado (neto de

depreciación) si no se hubiera reconocido la pérdida por deterioro del valor de los activos.

(ii) Cualquier remanente del aumento, sobre la reversión anterior, habrá de ser acreditado directamente al superávit de revaluación, dentro de los activos netos/patrimonio. En el caso de una disposición posterior de las propiedades de inversión, la reserva por revaluación incluida en los activos netos/patrimonio puede ser transferida al resultado positivo (ahorro)/negativo (desahorro) acumulado. La transferencia del superávit de revaluación al resultado positivo (ahorro)/negativo (desahorro) acumulado no se hará a través del resultado (ahorro o desahorro).

74. **En caso de una transferencia de un elemento desde inventarios a propiedades de inversión para contabilizarlo por su valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable de la propiedad a esa fecha y su importe en libros anterior se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro).**

75. El tratamiento de transferencias de inventarios a propiedades de inversión, que vaya a ser contabilizadas por su valor razonable, habrá de ser congruente con el tratamiento de las ventas de inventarios.

76. **Cuando una entidad termine la construcción o desarrollo de una propiedad de inversión construida por la propia entidad, que vaya a ser contabilizada por su valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable de la propiedad a esa fecha y su importe en libros anterior se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro).**

Disposiciones

77. **Una propiedad de inversión deberá darse de baja (eliminada del estado de situación financiera) cuando se disponga de ella o cuando la propiedad de inversión quede permanentemente retirada de uso y no se esperen beneficios económicos futuros o un potencial de servicio por su disposición.**

78. La disposición de una propiedad de inversión puede producirse bien por su venta o por su incorporación a un arrendamiento financiero. Para determinar la fecha de disposición de una propiedad de inversión, la entidad aplicará los criterios de la NICSP 9 para reconocer el ingreso por la venta de los bienes, y considerará la guía relativa en la Guía de implementación de la NICSP 9. La NICSP 13 será de aplicación en el caso de una disposición que revista la forma de arrendamiento financiero o venta con arrendamiento posterior.

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, el elemento sustituido podría no ser un elemento que se hubiera depreciado 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.

80. **La pérdida o ganancia resultante del retiro o disposición de una propiedad de inversión se determinará como la diferencia entre los ingresos netos de la transacción y el importe en libros del activo, y se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en que tenga lugar el retiro o la disposición (a menos que la NICSP 13 requiera otra cosa, en el caso de una venta con arrendamiento posterior).**

81. La contraprestación por cobrar, derivada de la disposición de una propiedad de inversión, será reconocida inicialmente a su valor razonable. En particular, si el pago por una propiedad de inversión se difiere, la contraprestación recibida será reconocida inicialmente al equivalente de su precio de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contraprestación y el equivalente al precio de contado, se reconocerá como un ingreso por intereses según lo establecido en la NICSP 9, utilizando el método del interés efectivo.

82. Una entidad aplicará la NICSP 19, u otras Normas que considere apropiadas, a cualquier pasivo que permanezca después de la disposición de una propiedad de inversión.

83. **Las compensaciones de terceros por causa de propiedades de inversión que hayan deteriorado su valor, se hayan perdido o abandonado, se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo cuando dichas compensaciones sean exigibles.**

84. El deterioro del valor o las pérdidas en propiedades de inversión, las reclamaciones asociadas o pagos por compensación de terceros y cualquier compra o construcción posterior de activos sustituidos son hechos económicos independientes y por eso se contabilizarán independientemente, de la forma siguiente:

(a) las pérdidas por deterioro del valor de las propiedades de inversión se reconocerán de acuerdo con la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda;

(b) los retiros o disposiciones de las propiedades de inversión se reconocerán de acuerdo con los párrafos 77 a 82 de esta Norma;

(c) la compensación de terceros por las propiedades de inversión cuyo valor haya sufrido un deterioro, una pérdida o abandono se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el que dicha compensación sea exigible; y

(d) El costo de los activos rehabilitados, comprados o construidos como sustitutos se determinará de acuerdo con los párrafos 26 a 38 de esta Norma.

Información a revelar

Modelo del valor razonable y modelo del costo

85. La información a revelar presentada a continuación son de aplicación, junto con las mencionadas en la NICSP 13. De acuerdo con la NICSP 13, el propietario de una propiedad de inversión facilitará información a revelar correspondiente al arrendador sobre los arrendamientos en los que ha participado Una entidad que mantenga una propiedad de inversión en régimen de arrendamiento financiero u operativo, incluirá información a revelar del arrendatario para los arrendamientos financieros e información a revelar del arrendador para los arrendamientos operativos en los que haya participado.

86. **Una entidad revelará:**

(a) **si aplica el modelo del valor razonable o el modelo del costo;**

(b) **cuando aplique el modelo del valor razonable, si, y en qué circunstancias se clasifican y contabilizan como propiedades de inversión los derechos sobre propiedades mantenidas en régimen de arrendamiento operativo;**

(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 (tal como han sido medidas o reveladas en los estados financieros) está basado en una valoración hecha por un perito independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad 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 ordinarios/recursos y los 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

87. **Además de la información a revelar exigida por el párrafo 86, una entidad que aplique el modelo del valor razonable descripto en los párrafos 42 a 64, deberá revelar una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que incluya lo siguiente:**

(a) **adiciones, revelando por separado las derivadas de adquisiciones procedentes de adquisiciones y de desembolsos posteriores reconocidos en el importe en libros de un activo;**

(b) **adiciones derivadas de adquisiciones a través de combinaciones de entidades;**

(c) **las disposiciones;**

(d) **pérdidas o ganancias netas de los ajustes al valor razonable;**

(e) **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 presenta sus estados financieros;**

(f) **transferencias hacia y desde inventarios o de propiedades ocupadas por el dueño; y**

(g) **otros cambios.**

88. **Cuando una evaluación obtenida para una propiedad de inversión se haya ajustado de forma significativa, a efectos de ser utilizada en los estados financieros, por ejemplo para evitar una doble contabilización de activos o pasivos que se hayan reconocido como activos y pasivos independientes, según se describe en el párrafo 59, la entidad incluirá entre su información a revelar una conciliación entre la evaluación obtenida y la medición ya ajustada que se haya incluido en los estados financieros, mostrando por separado el importe agregado de cualesquiera obligaciones reconocidas por arrendamiento que se hayan deducido, así como cualesquiera otros ajustes significativos.**

89. **En los casos excepcionales a que hace referencia el párrafo 62, en los que una entidad mide las propiedades de inversión utilizando el modelo del costo de la NICSP 17, la conciliación requerida por el párrafo 87 revelará los importes asociados a esas propiedades de inversión de forma separada de los importes asociados a otras propiedades de inversión. Además, la entidad incluirá la siguiente información:**

(a) **una descripción de las propiedades de inversión;**

(b) **una explicación del motivo por el cual el valor razonable no puede determinarse de forma fiable;**

(c) **si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual es posible que se encuentre el valor razonable; y**

(d) **en la disposición de propiedades de inversión no registradas por su valor razonable:**

(i) **el hecho de que la entidad haya dispuesto de propiedades de inversión no registradas en libros a su valor razonable;**

(ii) **el importe en libros de esas propiedades de inversión en el momento de su venta; y**

(iii) **el importe de la ganancia o pérdida reconocida.**

Modelo del costo

90. **Además de la información a revelar requerida por el párrafo 86, la entidad que aplique el modelo del costo 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 de entidades;**

(iii) **las disposiciones;**

(iv) **depreciación;**

(v) **el importe de la pérdidas reconocidas 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 presenta sus estados financieros;**

(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, cuando 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 altamente factible que se encuentre el valor razonable.**

Disposiciones transitorias

Adopción inicial de la base contable de acumulación (o devengo)

91. **Una entidad que adopta la contabilidad sobre la base contable de acumulación (o devengo) por primera vez, de acuerdo con las NICSP, reconocerá inicialmente las propiedades de inversión al costo o al valor razonable. Para propiedades de inversión que fueron adquiridas sin costo o por un costo insignificante, el mismo será el valor razonable de de dicha propiedad de inversión en la fecha de adquisición.**

92. **La entidad reconocerá el efecto del reconocimiento inicial de la propiedad de inversión como un ajuste en el saldo inicial en el resultado positivo (ahorro)/negativo (desahorro) acumulado para el periodo en el cual la base contable de acumulación (o devengo) se adopta por primera vez de acuerdo con las NICSP.**

93. Con anterioridad a la primera adopción de la base contable de acumulación o devengo de acuerdo con las NICSP, una entidad (a) puede reconocer sus propiedades de inversión con una base distinta a la del costo o la del valor razonable como se define en esta Norma, o (b) puede controlar propiedades de inversión que no han sido reconocidas. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan inicialmente las propiedades de inversión al costo o al valor razonable en la fecha de la primera adopción de la base contable de acumulación (o de devengo) de acuerdo con las NICSP. Cuando los activos se reconocen inicialmente al costo y fueron adquiridos por un costo nulo o insignificante, el costo se determinará con referencia al valor razonable de las propiedades de inversión en el momento de la adquisición. Cuando el costo de adquisición de una propiedad de inversión no se conoce, su costo se estimará con referencia a su valor razonable en la fecha de adquisición.

Modelo del valor razonable

94. **Según el modelo del valor razonable, una entidad reconocerá el efecto de adoptar esta Norma como un ajuste al saldo inicial en el resultado positivo (ahorro)/negativo (desahorro) del periodo en que la Norma se adopta por primera vez. Además:**

    (a) **si la entidad ha revelado públicamente con anterioridad (en sus estados financieros o por otra vía) el valor razonable de sus propiedades de inversión en periodos anteriores (determinado sobre una base que satisfaga la definición de valor razonable del párrafo 7 y las guías de los párrafos 45 a 61), se recomienda, pero no se obliga a:**

(i) **ajustar el saldo inicial del resultado (ahorro o desahorro) acumulado del primer periodo presentado, en el que se reveló públicamente el valor razonable; y**

(ii) **redefinir la información comparativa para esos periodos; y**

(b) **si la entidad no ha revelado públicamente con anterioridad la información descrita en (a), no redefinirá la información comparativa y revelará este hecho.**

95. En la aplicación inicial de esta Norma, una entidad puede elegir aplicar el modelo de valor razonable respecto a las propiedades de inversión ya reconocida en sus estados financieros. Cuando esto ocurre, esta Norma exige que cualquier ajuste al importe en libros de las propiedades de inversión sea llevado al resultado (ahorro o desahorro) acumulado del periodo en el cual se aplica la Norma por vez primera. Esta Norma requiere un tratamiento contable diferente al requerido por la NICSP 3. La NICSP 3 requiere que se redefina la información comparativa a no ser que dicha redefinición resulte impracticable. Esta Norma solamente anima a que dicha información comparativa sea redefinida en ciertas circunstancias.

96. Cuando una entidad adopte esta Norma por primera vez, el ajuste al saldo inicial del resultado positivo (ahorro)/negativo (desahorro) acumulado incluirá la reclasificación de cualquier importe registrado como reserva por revaluación de propiedades de inversión.

97. Una entidad que, (a) habiendo aplicado previamente la NICSP 16 (2001), y (b) decida por primera vez clasificar y contabilizar como propiedades de inversión algunos o todos los derechos sobre propiedades mantenidas en régimen de arrendamiento operativo, reconocerá el efecto de esa elección como un ajuste en el saldo inicial del resultado positivo (ahorro)/negativo (desahorro) acumulado del periodo en el que se haya hecho la elección por primera vez. Además, si la entidad ya ha revelado públicamente (en sus estados financieros o por otra vía) el valor razonable de sus derechos sobre propiedades en periodos anteriores, se aplica el párrafo 94 (a). Si la entidad no ha revelado públicamente con anterioridad la información relacionada con aquellos derechos sobre la propiedad descritos en el párrafo 94(a), se aplica el párrafo 94(b).

Modelo del costo

98. Previamente a la adopción inicial de esta Norma, una entidad puede reconocer sus propiedades de inversión con una base distinta a la del costo, por ejemplo el valor razonable o cualquier otra base de medida. La NICSP 3 se aplica a cualquier cambio en las políticas contables que resulte de la adopción por primera vez de esta Norma, opta por utilizar el modelo del costo. El efecto del cambio de políticas contables incluye la reclasificación de cualquier importe registrado como superávit de revaluación de propiedades de inversión.

99. La NICSP 3 requiere que una entidad aplique retroactivamente las políticas contables, a no ser que le resulte impracticable hacerlo. Por tanto, cuando una entidad (a) reconoce inicialmente propiedades de inversión al costo y (b) elige utilizar el modelo de costo de acuerdo con esta Norma, reconocerá también cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada relacionada con dichas propiedades, como si hubiera aplicado siempre esas políticas contables.

100. **Para las entidades que hayan aplicado previamente la NICSP 16 (2001), los requerimientos de los párrafos 36 a 38, en relación con la medición inicial de una propiedad de inversión adquirida en una transacción de intercambio de activos, se aplicarán prospectivamente solo a transacciones futuras.**

Fecha de vigencia

101. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2008, se revelará este hecho.**

101A. **Mediante el documento *Mejoras a las NICSP*, emitido en enero de 2010, se modificaron los párrafos 12, 13, 40, 57, 59, 62, 63 y 66, se eliminó el párrafo 29 y se añadieron los párrafos 62A y 62B. Una entidad deberá aplicar esas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja que una entidad aplique las modificaciones de las propiedades de inversión en construcción desde una fecha anterior al 1 de enero de 2011 siempre que los valores razonables de dichas propiedades de inversión en construcción fueran determinados en esas fechas. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará las modificaciones de los párrafos 8 y 107A de la NICSP 17.**

102. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción.

Derogación de la NICSP 16 (2001)

103. Esta Norma deroga la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, emitida en 2001.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 16, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 16 como resultado del Proyecto de mejoras general del IASB del año 2003

Antecedentes

FC1. El Programa de convergencia con las NIIF del IPSASB es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengo) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea adecuado para las entidades del sector público.

FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para apartarse. La falta de aplicación de su NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sea apropiada para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus NIIF equivalentes se identifican en la *Comparación con las NIIF* incluida en cada NICSP.

FC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de norma de propuesta de modificación de 13 de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)[1] como parte de su Proyecto de mejoras general. Los objetivos del Proyecto de mejoras general del IASB eran "reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras". Las NIC finales se emitieron en diciembre de 2003.

FC4. La NICSP 16, emitida en diciembre de 2001, se basó en la NIC 40 (2000), *Propiedades de Inversión*, que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003. Al final de 2003, el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC)[2], puso en marcha un Proyecto de mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

---

1 Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se emitieron por el predecesor del IASB –el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Las Normas emitidas por el IASB se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB ha definido las NIIF integrando las NIIF, las NIC y las Interpretaciones de las Normas. En algunos casos, el IASB ha modificado, en lugar de reemplazado, las NIC, en cuyo caso la numeración antigua de las NIC se ha mantenido.

2 El PSC se convirtió en el IPSASB cuando el Consejo de la IFAC cambió el mandato del PSC para pasar a ser un consejo emisor de normas independiente en noviembre de 2004.

FC5. El IPSASB revisó la NIC 40 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. (Los Fundamentos de las conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB en http://www.iasb.org). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la falta de aplicación.

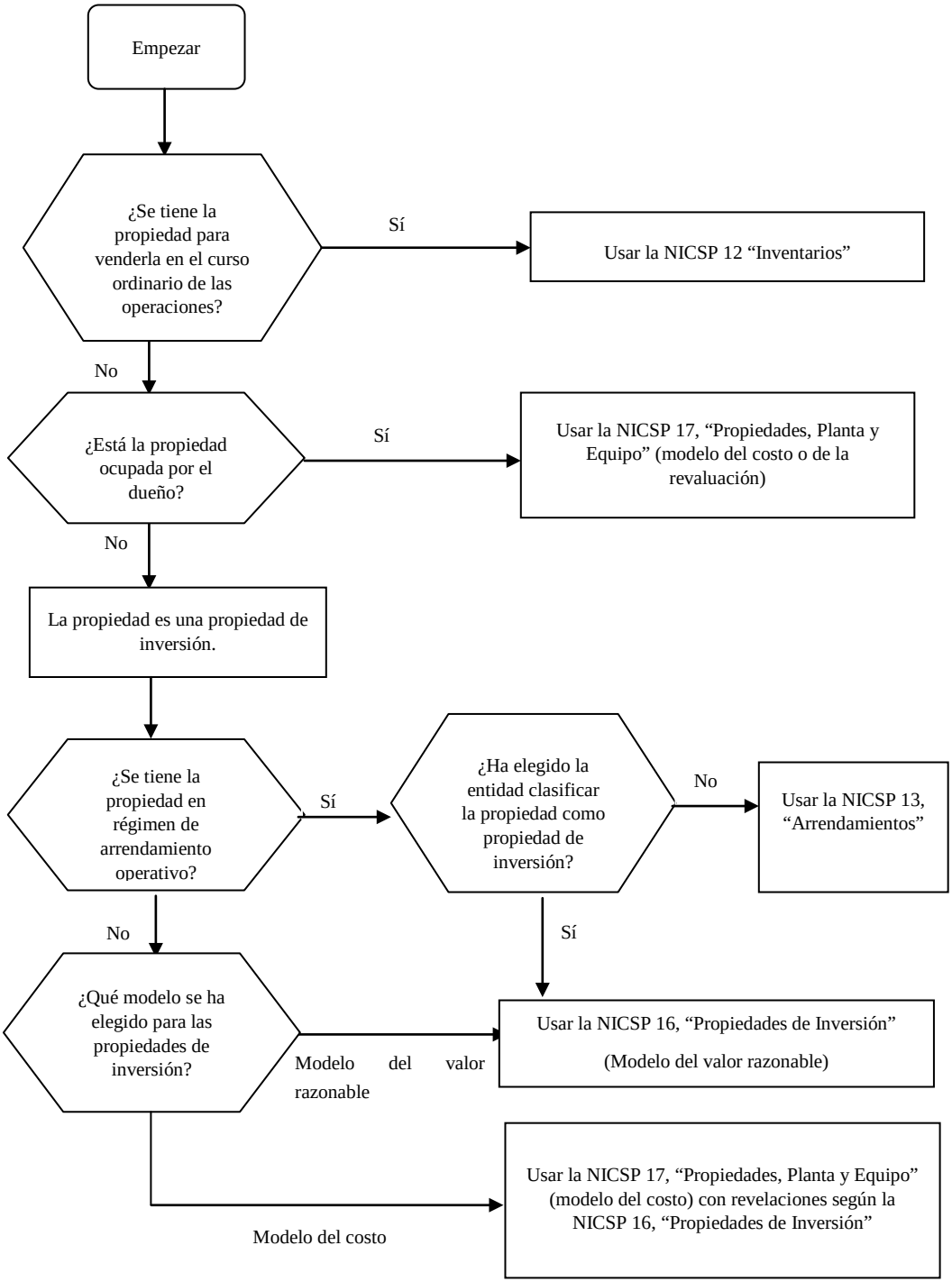
FC6. La NIC 40 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de la emisión de las NIIF después de diciembre de 2003. La NICSP 16 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Revisión de la NICSP 16 como resultado del documento del IASB Mejoras a las NIIF emitido en 2008

FC7. El IPSASB examinó las revisiones a la NIC 40 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de las modificaciones.

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 Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, 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 son contabilizadas de acuerdo a la NICSP 17, *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 propiedades de inversión que no estaban reconocidas previamente, el ajuste debe presentarse en el saldo inicial del resultados positivo (ahorro)/negativo (desahorro) acumulado.
- La NICSP 16 incluye un comentario adicional al de la NIC 40 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- 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)”.

NICSP 17—PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 (revisada en 2003) *Propiedades, Planta y Equipo* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 16, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 17—PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo* fue emitida en diciembre de 2001.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 17 revisada.

Desde entonces, la NICSP 17 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* (emitida en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en enero de 2010)
- NICSP 27, *Agricultura* (emitida en diciembre de 2009)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 17

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
5	Modificado	NICSP 32 octubre de 2011
6	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009
7	Modificado	NICSP 32 octubre de 2011
8	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
65	Modificado	NICSP 31 enero de 2010
79	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
81	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
83	Modificado	Mejoras a las NICSP

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
		octubre de 2011
83A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
84	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
88	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
93	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
107A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
107B	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
107C	Nuevo	NICSP 32 octubre de 2011
107D	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2011

Diciembre de 2006

NICSP 17—PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2–12
Bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural.	9–12
Definiciones	13
Reconocimiento	14–25
Infraestructuras	21
Costos iniciales	22
Costos posteriores	23–25
Medición en el reconocimiento	26–41
Componentes del costo	30–36
Medición del costo	37–41
Medición posterior al reconocimiento	42–81
Modelo del costo	43
Modelo de revaluación	44–58
Depreciación	59–78
Importe depreciable y periodo de depreciación	66–75
Método de depreciación	76–78
Deterioro del valor	79
Compensación por deterioro del valor	80–81
Baja en cuentas	82–87
Información a revelar	88–94
Disposiciones transitorias	95–106
Fecha de vigencia	107–108
Derogación de la NICSP 17 (2001)	109
Apéndice: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	

Guía de implementación

Ejemplo ilustrativo

Comparación con la NIC 16

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 17, *Propiedades, Planta y Equipo,* está contenida en los párrafos 1 a 109. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 17 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar políticas contables en ausencia de guías específicas.

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 la contabilidad de propiedades, planta y equipo son (a) el reconocimiento de los activos, (b) la determinación de su importe en libros y (c) los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro de valor que deben reconocerse con relación a los mismos.

Alcance

2. **Una entidad que prepara y presenta los estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma para la contabilización de las propiedades, planta y equipo, excepto:**

   (a) **cuando se haya adoptado un tratamiento contable diferente de acuerdo con otra NICSP; y**

   (b) **en relación a los activos de bienes de patrimonio histórico artístico y/o cultural. No obstante, los requisitos de revelar de información de los párrafos 88, 89 y 92 se aplican a aquellos bienes patrimonio histórico artístico y/o cultural que sean reconocidos.**

3. **La presente Norma se aplica a todas las entidades del sector público, excepto a las Empresas Públicas.**

4. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitido por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

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

   (a) equipamiento militar especializado;

   (b) infraestructura; y

   (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*.

   Las disposiciones transitorias de los párrafos 95 al 104 relajan el requerimiento de reconocer todos los elementos de propiedades, planta y equipo durante el periodo transitorio de cinco años.

6. Esta Norma no será de aplicación a:

   (a) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 27, *Agricultura*); o

   (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).

   No obstante, esta Norma se aplicará a las propiedades, planta y equipo utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en 6(a) o 6(b).

7. Otras NICSP pueden obligar a reconocer un determinado elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con un tratamiento diferente al exigido en esta Norma. Por ejemplo, la NICSP 13 *Arrendamientos* requiere que una entidad evalúe si tiene que reconocer un elemento de propiedades, planta y equipo sobre la base de la transmisión de los riesgos y ventajas. La NICSP 32 requiere que una entidad evalúe el reconocimiento de un elemento de propiedades, planta y equipo utilizado en un acuerdo de concesión de servicios sobre la base del control del activo. Sin embargo, en tales casos, el resto de aspectos sobre el tratamiento contable de los citados activos, incluyendo su depreciación, se guiarán por los requerimientos de la presente Norma.

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

Bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural.

9. Esta Norma no requiere que una entidad reconozca los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural que satisfagan de otra forma la definición y los criterios de reconocimiento de los elementos de propiedades, planta y equipo. Si una entidad reconoce los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural, debe aplicar los requerimientos de revelar de la información de esta Norma y puede, pero no se requiere, aplicar los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

10. Algunos activos son descritos como bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural debido a su importancia cultural, medioambiental o histórica. Ejemplos de bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural, son los edificios y monumentos históricos, lugares arqueológicos, las áreas de conservación y reservas naturales y las obras de arte. Los bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural presentan, en general, determinadas características, incluidas las siguientes (aunque estas características no son exclusivas de estos activos):

(a) es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e histórico artísticos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;

(b) las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta;

(c) son a menudo irreemplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y

(d) puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años.

Las entidades del sector público pueden tener grandes cantidades de bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural que pueden haber adquirido a través de muchos años y de diferentes maneras, incluyendo la compra, donación, legado y embargo o confiscación. Estos activos rara vez se conservan por su capacidad de generar entradas de efectivo y puede haber impedimentos legales o sociales para su utilización con esta finalidad.

11. Algunos bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural tienen beneficios económicos o potencial de servicio futuros distintos de su valor histórico artístico y/o cultural, por ejemplo un edificio histórico artístico puede ser utilizado para oficinas. En estos casos, pueden ser reconocidos y medidos sobre la misma base que otras partidas pertenecientes a las propiedades, planta y equipo. En el caso de otros bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural, su potencial de servicio está limitado por sus características de patrimonio histórico artístico y/o cultural, por ejemplo, monumentos y ruinas. La existencia de beneficios económicos y potencial de servicio futuros puede afectar a la elección de la base de medición.

12. La información a revelar exigida en los párrafos 88 a 94 requiere que las entidades revelen información sobre los activos reconocidos. Por lo tanto, a las entidades que reconocen bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural se les requiere que revelen, en relación a dichos bienes, puntos tales como por ejemplo los siguientes:

(a) la base de medición utilizada;

(b) el método de depreciación utilizado, si lo hubiere;

(c) el valor bruto en libros;

(d) la depreciación 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.

Definiciones

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

Importe en libros (Carrying amount) (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 (Class of property, plant and equipment) 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 (Depreciable amount) es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

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

Valor específico para una entidad (Entity-specific value) es el valor presente de los flujos de efectivo que una entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.

Pérdida por deterioro de un activo generador de efectivo (impairment loss of a cash-generating asset) es la cantidad en que el importe en libros de un activo excede a su importe recuperable.

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

Propiedades, planta y equipo (Property, plant, and equipment) son activos tangibles que:

(a) **posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y**

(b) **se espera que serán utilizados durante más de un periodo contable.**

Importe recuperable (Recoverable amount) es el mayor entre el valor razonable de un activo generador de efectivo menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso.

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

El valor residual (residual value) de un activo es el importe estimado que una entidad podría obtener en el momento presente de la disposición del activo, después de deducir los costos estimados por dicha disposición, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Vida útil (Useful life) 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 por separado.

Reconocimiento

14. **El costo de una partida de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:**

    (a) **es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos o un potencial de servicio futuros asociados con el activo; y**

    (b) **el costo o valor razonable del activo puedan ser medidos de forma fiable.**

15. [Eliminado]

16. [Eliminado]

17. Las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se contabilizan habitualmente como inventarios y se reconocen en el resultado (ahorro o desahorro) cuando se consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente cumplen las condiciones para ser calificados como elementos de propiedades, planta y equipo cuando la entidad espere utilizarlas durante más de un periodo. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar sólo pudieran ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo, se contabilizarán como propiedades, planta y equipo.

18. 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 ser apropiado agregar partidas que individualmente no son significativas, tales como libros de una biblioteca, accesorios informáticos y pequeños artículos de equipo, y aplicar los criterios al valor agregado.

19. 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 o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de, o mantener el elemento correspondiente.

20. El equipamiento militar especializado normalmente satisface la definición de propiedades, planta y equipo y deberá reconocerse como un activo de acuerdo con la presente Norma.

Infraestructuras

21. Determinados activos se denominan comúnmente infraestructuras. Si bien no existe una definición universalmente aceptada para estos activos, los mismos presentan, por lo general, alguna de las siguientes características (o todas ellas):

    (a) son parte de un sistema o red;

    (b) son de naturaleza especializada y no tienen usos alternativos;

    (c) no pueden moverse; y

    (d) pueden estar sujetos a limitaciones con respecto a su disposición.

    Aunque la titularidad de las infraestructuras no está limitada a entidades del sector público, con frecuencia las infraestructuras importantes se encuentran en el sector público. Las infraestructuras cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo y deberán contabilizarse según la presente Norma. Ejemplos de los mismos son redes de carreteras, sistemas de alcantarillado, sistemas de suministro de agua y energía y redes de comunicación.

Costos iniciales

22. Algunas partidas de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridas por razones de seguridad o de índole medioambiental. Aunque la adquisición de ese tipo de propiedades, planta y equipo no incremente 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 cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos o potencial de servicio futuros adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido. 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 como un

activo 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 *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*.

Costos posteriores

23. De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 14, 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.

24. 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, o la realización de un recambio no frecuente. Según el principio de reconocimiento del párrafo 14, 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 82 a 87).

25. 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. Se dará de baja cualquier importe en libros que permanezca en la citada partida, procedente de una inspección previa (y sea distinto de los componentes físicos). Esto sucederá con independencia de que el costo de la inspección previa fuera identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se adquirió o

construyó 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 o construida.

Medición en el reconocimiento

26. **Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.**

27. **Cuando se adquiere un activo a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición.**

28. Un elemento de propiedades, planta y equipo podría ser adquirido a través de una transacción sin contraprestación. Por ejemplo, un promotor puede aportar a un gobierno local unos terrenos con contraprestación cero o simbólica, para permitir al gobierno local desarrollar parques, carreteras o caminos. También se puede adquirir un activo a través de una transacción sin contraprestación mediante el ejercicio de los poderes de embargo o confiscación. En estas circunstancias, el costo de la partida es su valor razonable en la fecha que es adquirido.

29. A los fines de esta Norma, la medición en el reconocimiento inicial de un elemento de propiedades, planta o equipo, adquirido a costo simbólico o nulo, según su valor razonable de acuerdo con los requerimientos del párrafo 27, no constituye una revaluación. De acuerdo con esto, los requerimientos de revaluación establecidos en el párrafo 44, y los comentarios adicionales de los párrafos 45 a 50, sólo se aplican cuando una entidad elige revaluar un elemento de propiedades, planta o equipo en periodos posteriores sobre los que se informe.

Componentes del costo

30. El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

    (a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos 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.

    (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.

31. Son ejemplos de costos directamente atribuibles:

(a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NICSP 25, *Beneficios a los empleados*), que procedan directamente de la construcción o adquisición 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; y

(e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y

(f) los honorarios profesionales.

32. 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 la NICSP 17 se reconocerán y medirán de acuerdo con la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

33. 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 apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y

(d) los costos de administración y otros costos indirectos generales.

34. 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 reorientación 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.

35. 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.

36. 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.

Medición del costo

37. 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 27, su valor razonable en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los plazos normales del crédito comercial, la diferencia entre el precio equivalente de contado y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del periodo de aplazamiento, a menos que estos

intereses se reconozcan en el importe en libros del elemento de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en la NICSP 5.

38. 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 dicho elemento de propiedades, planta y equipo se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. 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 razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

39. 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) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la transacción de intercambio, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y

    (c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

    Al determinar si una transacción tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos, en su caso. El resultado de estos análisis puede quedar claro sin necesidad de que la entidad deba realizar cálculos detallados.

40. El valor razonable de un activo, para el que no existen transacciones comparables en el mercado, puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de estimaciones razonables del valor razonable del activo no es significativa para ese activo, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones dentro de ese rango pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable. Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para

medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

41. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo que haya sido adquirido por el arrendatario en una operación de arrendamiento financiero, se determinará utilizando los principios establecidos en la NICSP 13.

Medición posterior al reconocimiento

42. **La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 43 o el modelo de revaluación del párrafo 44, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.**

Modelo del costo

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

Modelo de revaluación

44. **Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada posterior y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido con posterioridad. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de presentación. El tratamiento contable para las revaluaciones se establece en los párrafos 54 a 56.**

45. Normalmente, el valor razonable de las propiedades se determina a partir de la evidencia basada en el mercado mediante tasación El valor razonable de los elementos de planta y equipo será habitualmente su valor de mercado, determinado mediante una tasación. La tasación del valor de un activo la realiza generalmente un tasador, que tiene una cualificación profesional reconocida y significativa. Para muchos activos, su valor razonable será fácilmente determinable por referencia a precios establecidos en un mercado líquido y activo. Por ejemplo, pueden obtenerse precios de mercado actuales de tierras, edificios no especializados, vehículos, y muchos tipos de planta y equipo.

46. Para algunos activos del sector público, puede ser difícil establecer su valor de mercado debido a la ausencia de transacciones de mercado para estos activos.

Algunas entidades del sector público pueden poseer cantidades importantes de estos activos.

47. Cuando no existe evidencia disponible para determinar el valor de mercado de un elemento de propiedades en un mercado líquido y activo, el valor razonable puede establecerse en referencia a otros elementos de características similares, en circunstancias y ubicación similares. Por ejemplo, el valor razonable de terrenos desocupados poseídos por el gobierno durante un periodo muy largo durante el cual ha habido muy pocas transacciones, puede estimarse con referencia al valor de mercado de terrenos con características y topografía similares en una ubicación similar para los cuales exista un valor disponible de mercado. En el caso de edificios especializados y otras estructuras construidas, el valor razonable puede estimarse utilizando el costo de reposición depreciado, el costo de rehabilitación o los enfoques de las unidades de servicio (véase la NICSP 21). En muchos casos, el costo de reposición depreciado de un activo puede establecerse por referencia al precio de compra de un activo similar con similar potencial de servicio restante en un mercado líquido y activo. En algunos casos, el costo de volver a producir un activo será el mejor indicador de su costo de reposición. Por ejemplo, en caso de pérdida, un edificio parlamentario puede ser reconstruido en vez de reemplazado con una ubicación alternativa debido a su importancia para la comunidad.

48. Si no existe ninguna evidencia del valor razonable basada en el mercado, debido a la naturaleza especializada del elemento de propiedades, planta y equipo, una entidad podría necesitar estimar el valor razonable utilizando, por ejemplo el costo de reconstrucción, el costo de reposición depreciado, o el costo de rehabilitación o los enfoques de las unidades de servicio (véase la NICSP 21). El costo de reposición depreciado de un elemento de planta y equipo puede establecerse por referencia al precio de compra del mercado de los componentes utilizados para producir el activo o el precio indexado del activo o uno similar, basado en un precio para un periodo anterior. Cuando se utiliza el método del precio indexado, se precisa realizar juicios profesionales para determinar si la tecnología de producción ha cambiado significativamente durante el periodo, y si la capacidad del activo de referencia es la misma que la del activo que se está evaluando.

49. La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable 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 razonable, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes son innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones

insignificantes en su valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes revaluaciones hechas cada tres o cinco años.

50. Cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada en la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

(a) reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado. Este método se utiliza a menudo cuando se revalúa el activo por medio de la aplicación de un índice a su costo de reposición depreciado.

(b) Eliminada contra el importe bruto en libros del activo y se reexpresa el importe neto hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios.

La cuantía del ajuste en la depreciación acumulada, que surge de la reexpresión o eliminación anterior, forma parte del incremento o disminución del importe en libros del activo, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 54 y 55.

51. **Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.**

52. 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) carreteras;

(d) maquinaria;

(e) redes eléctricas de distribución;

(f) buques;

(g) aeronaves;

(h) equipamiento militar especializado;

(i) vehículos de motor

(j) mobiliario y útiles;

(k) equipamiento de oficina; y

(l) plataformas petrolíferas.

53. 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, una 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.

54. **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 reconocerá 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).**

55. **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.**

56. **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.**

57. Algunos o todos los superávit de revaluación incluidas 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).

58. 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

59. **Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.**

60. 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, en la mayoría de casos sería obligatorio depreciar de manera separada los pavimentos, estructuras, bordes y canales, senderos, puentes e iluminación dentro de un sistema de carreteras. De forma similar, podría ser adecuado depreciar por separado la estructura y los motores de un avión, tanto si se tiene en propiedad como si se tiene en arrendamiento financiero.

61. 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 pueden agruparse para determinar el cargo por depreciación.

62. 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.

63. La entidad puede elegir depreciar de forma separada las partes que compongan un elemento que no tengan un costo significativo con relación al costo total del mismo.

64. **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.**

65. 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

66. **El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.**

67. **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.***

68. La depreciación se contabilizará incluso si el valor razonable 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 los activos empeoren el desgaste de un activo, su vida útil debería estimarse nuevamente y reajustarse según el caso.

69. 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.

70. 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 hasta que su valor residual disminuya posteriormente y se haga menor que el importe en libros del activo.

71. 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 cuando el activo sea dado de baja. 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.

72. 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. No obstante, otros factores, tales como 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 obtenidos de la utilización del activo. Consecuentemente, para determinar la vida útil de un activo, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes:

(a) La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.

(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) 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.

(d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el bien.

73. 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.

74. 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 ilimitada y por tanto no se deprecian. Los edificios tienen una vida 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.

75. Si el costo 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.

Método de depreciación

76. **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.**

77. **El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, 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 cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NICSP 3.

78. 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 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.

Deterioro del valor

79. Para determinar si una partida de propiedades, planta y equipo ha sufrido un deterioro de su valor, la entidad aplicará la NICSP 21 o la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, 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

80. **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 incluirán en el resultado (ahorro o desahorro) cuando tales compensaciones sean exigibles.**

81. El deterioro del valor o las pérdidas de los elementos de propiedades, planta y equipo son hechos separables de las reclamaciones de pagos o compensaciones de terceros, así como de cualquier compra posterior o construcción de activos que reemplacen a los citados elementos, y por ello se contabilizarán de forma separada, procediendo de la manera siguiente:

    (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 o construidos como sustitución de otros se determinará de acuerdo con esta Norma.

Baja en cuentas

82. **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.**

83. **La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado (ahorro o desahorro) cuando dicho elemento sea dado de baja en cuentas (a menos que la NICSP 13 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior).**

83A. Sin embargo, una entidad que, en el curso de sus actividades ordinarias, venda rutinariamente elementos de propiedades, planta y equipo que se mantenían para arrendar a terceros, transferirá 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 acuerdo con la NICSP 9 *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*.

84. 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 en que se ha dispuesto de una partida, una entidad aplicará los criterios establecidos en la NICSP 9 para el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes. La NICSP 13 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

85. Si, de acuerdo con el principio de reconocimiento del párrafo 14, 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 o construido.

86. **La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, se determinará como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la disposición y el importe en libros del elemento.**

87. La contrapartida por recibir por la disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo, se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago por recibir por el elemento, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de 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.

Información a revelar

88. **Los estados financieros deberán revelar, para cada clase de propiedades, planta y equipo reconocido 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) **las disposiciones;**

        (iii) **las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de entidades;**

        (iv) **los incrementos o disminuciones resultantes de las revaluaciones de acuerdo con los párrafos 44, 54 y 55, 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.**

89. **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;**

(c) **el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo; y**

(d) **si no se ha revelado de forma separada en el estado de rendimiento financiero, el importe de las compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado (ahorro o desahorro) por elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiera deteriorado, perdido o retirado.**

90. 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.

91. 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.

92. **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) **los métodos e hipótesis significativos empleados en la estimación de los valores razonables de los activos;**

(d) **la medida en que los valores razonables fueron determinados directamente por referencia a los precios observables en un mercado activo o a transacciones de mercado recientes entre sujetos debidamente informados en condiciones de independencia, o fueron estimados utilizando otras técnicas de valoración;**

(e) **el resultado de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualesquiera restricciones sobre la distribución de su saldo a los propietarios o tenedores de cuotas participativas;**

(f) **la suma de todos los superávit de revaluación para los elementos individuales de la propiedades, planta y equipo dentro de cada clase; y**

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

93. Siguiendo 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 88(e)(iv) a (vi).

94. 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 los elementos componentes de propiedades, planta y equipo que, retirados de su uso activo, se mantienen para disponer de ellos; y

(d) cuando se utiliza el modelo del costo, el valor razonable de las propiedades, planta y equipo cuando es significativamente diferente de su importe en libros.

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

Disposiciones transitorias

95. **Las entidades no están obligadas a reconocer propiedades, planta y equipo para los periodos sobre los que se informe que comiencen en una fecha dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se adopte por primera vez la contabilidad de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP.**

96. **Una entidad que adopta la contabilidad de acumulación (o devengo) por primera vez de acuerdo con las NICSP reconocerá inicialmente las propiedades, planta y equipo al costo o al valor razonable. Para los elementos de propiedades, planta y equipo que fueron adquiridos sin costo, o por un costo simbólico, el costo es el valor razonable de ese elemento en la fecha de la adquisición.**

97. **La entidad reconocerá el efecto del reconocimiento inicial de las propiedades, planta y equipo como un ajuste del saldo inicial de los resultados (ahorro o desahorro) acumulados del periodo en el que las propiedades, planta y equipo se reconocen por primera vez.**

98. Con anterioridad a la primera aplicación de esta Norma, una entidad podía reconocer sus propiedades, planta y equipo de acuerdo a un criterio distinto al costo o valor razonable como se establecía en esta Norma, o podía controlar los activos que no había reconocido. Esta Norma requiere a las entidades reconocer inicialmente las partidas de propiedades, planta y equipo por el costo o por el valor razonable en la fecha del reconocimiento por primera vez de acuerdo con esta Norma. Cuando los activos son reconocidos inicialmente al costo y fueron adquiridos por un costo nulo o simbólico, el costo se determinará por referencia al valor razonable del activo en la fecha de la adquisición. Cuando se desconoce el costo de adquisición de un activo, su costo puede estimarse en referencia a su valor razonable en la fecha de adquisición.

99. La NICSP 3 requiere que una entidad aplique retroactivamente las políticas contables salvo que le sea imposible hacerlo. Por tanto, cuando una entidad reconoce inicialmente un elemento de propiedades, planta y equipo al costo de acuerdo con esta Norma, reconocerá también cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor relacionadas con ese elemento, como si siempre hubiera aplicado dichas políticas contables.

100. El párrafo 14 de esta Norma requiere que el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:

(a) es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados con el elemento; y

(b) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

101. Las disposiciones transitorias de los párrafos 95 y 96 tratan de simplificar las situaciones en las que una entidad pretende cumplir con lo dispuesto en esta Norma, en el contexto de la implementación por primera vez de la contabilidad de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP, con efecto a partir de la fecha de vigencia de esta Norma o en momentos posteriores. Cuando las entidades adoptan la contabilidad de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP por primera vez, a menudo existen dificultades para reunir información en relación con la existencia y valoración de los activos. Por esta razón, durante el periodo de los cinco años siguientes a la fecha en que se adopte por primera vez la contabilidad de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP, las entidades no tienen la obligación de cumplir completamente con los requerimientos del párrafo 14.

102. A pesar de las disposiciones transitorias de los párrafos 95 y 96, se recomienda que las entidades que están en proceso de adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) cumplan completamente con lo dispuesto por esta Norma lo antes posible.

103. La exención de los requerimientos del párrafo 14 implica que las disposiciones de esta Norma asociadas a medición e información a revelar, no necesariamente deben cumplirse para aquellos activos o clases de activo que no estén reconocidos de acuerdo con los párrafos 95 y 96.

104. **Cuando una entidad utiliza a su favor las disposiciones transitorias de los párrafos 95 y 96, ese hecho deberá revelarse. También deberá revelarse información sobre las principales clases de activo que no se han reconocido en virtud del párrafo 95. Cuando una entidad aproveche las disposiciones transitorias para un segundo periodo sobre el que se informa o posterior, se revelarán detalles de los activos o clases de activo que no fueron reconocidos en la anterior fecha de presentación, pero que ahora si que se reconocen.**

105. **Para aquellas entidades que hayan aplicado con anterioridad la NICSP 17 (2001) los requerimientos de los párrafos 38 a 40 relativos a la medición inicial de un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido en una transacción de intercambio de activos se aplicarán prospectivamente y afectarán sólo a transacciones futuras.**

106. Las disposiciones transitorias de la NICSP 17 (2001) conceden a las entidades un periodo de hasta cinco años para reconocer todas propiedades, planta y equipo y llevar a cabo la medición y revelar la información asociada, a partir de la fecha de su primera aplicación. Las entidades que con anterioridad hayan aplicado la NICSP 17 (2001) pueden continuar aprovechando este periodo de transición de cinco años desde la fecha de aplicación por primera vez de la NICSP 17 (2001). Estas entidades continuarán también revelando la información requerida en el párrafo 104.

Fecha de vigencia

107. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2008, se revelará este hecho.**

107A. **El párrafo 83A fue añadido y el párrafo 84 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará las modificaciones correspondientes de la NICSP 2 *Estado de Flujos de Efectivo*.**

107B. **El párrafo 8 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esa modificación de forma prospectiva para los estados financieros anuales que se refieran a periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada siempre que la entidad también aplique al mismo tiempo las modificaciones de los párrafos 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 66 y 101A de la NICSP 16. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, debe revelar este hecho.**

107C. **Los párrafos 5 y 7 fueron modificados por la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* emitida en octubre de 2011. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las**

modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2014, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 32, las modificaciones de los párrafos 6 y 42A de la NICSP 5, las modificaciones de los párrafos 25 a 27 y 85B de la NICSP 13, las modificaciones de los párrafos 2 y 125A de la NICSP 29 y las modificaciones de los párrafos 6 y 132A de la NICSP 31.

107D. **Los párrafos 79, 81, 83, 88 y 93 fueron modificados mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en octubre de 2011. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, deberá revelar este hecho.**

108. Cuando una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en las NICSP a efectos 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.

Derogación de la NICSP 17 (2001)

109. Esta Norma deroga la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo* emitida en 2001.

Apéndice

Modificaciones a otras NICSP

En la NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*, el párrafo 37 se modifica para leerse como sigue:

37. Las normas de contabilidad internacionales o nacionales pueden requerir que se hagan ajustes a los importes contables de los activos y pasivos identificables de una entidad obtenida por adquisición (véase, por ejemplo la NIIF 3). La medición de los activos y pasivos de un segmento incluirá cualquier ajuste a los importes en libros anteriores de activos de segmentos y pasivos de segmentos identificables de una entidad adquirida en una combinación de entidades que se haya tratado como una adquisición, incluso en el caso de que tales ajustes se hayan hecho sólo 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. De forma similar, si la propiedad, planta y equipo ha sido revaluado después de la adquisición, de acuerdo con el modelo de revaluación de la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, los activos del segmento se medirán teniendo en cuenta tales revaluaciones.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 17, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 17 como resultado del Proyecto de mejoras general del IASB del año 2003

Antecedentes

FC1. El Programa de convergencia con las NIIF del IPSASB es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengo) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea apropiado para las entidades del sector público.

FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público que justifique una desviación. La desviación de la NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sean apropiados para el sector público, o cuando sea necesaria la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en *Comparación con la NIIF* incluida en cada NICSP.

FC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de norma de propuesta de modificación de 13 de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)[1] como parte de su Proyecto de mejoras general. Los objetivos del Proyecto de mejoras general del IASB eran "reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras". Las NIC finales se emitieron en diciembre de 2003.

FC4. La NICSP 17, emitida en diciembre de 2001 se basó en la NIC 16 (revisada en 1998), *Propiedades Planta y Equipo* que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003. Al final de 2003, el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC),[2] puso en marcha un proyecto de mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

---

1 Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se emitieron por el predecesor del IASB –el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Las Normas emitidas por el IASB se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB ha definido las NIIF integrando las NIIF, las NIC y las Interpretaciones de las Normas. En algunos casos, el IASB ha modificado, en lugar de reemplazado, las NIC, en cuyo caso la numeración antigua de las NIC se ha mantenido.

2 El PSC se convirtió en el IPSASB cuando el Consejo de la IFAC cambió el mandato del PSC para pasar a ser un consejo emisor de normas independiente en noviembre de 2004.

FC5. El IPSASB revisó la NIC 16 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas con la excepción señalada en el párrafo FC 6. (Los Fundamentos de las conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB en http://www.iasb.org). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la desviación.

FC6. La NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* define importe recuperable como "el mayor importe entre el precio neto de la venta de un activo y su valor en uso". La NICSP 17 propuesta define "importe recuperable" como el "mayor entre el valor razonable de un activo generador de efectivo menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso". La definición en la NICSP 17 es la misma que en la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* pero distinta a la de la NIC 16. El IPSASB es de la opinión que la definición de la NICSP 17 es apropiada porque:

(a) La NICSP 17 requiere que una entidad determine el importe de servicio recuperable de acuerdo con la NICSP 21 *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*.

(b) La NICSP 21 requiere que una entidad determine el importe recuperable de acuerdo con la NICSP 26.

FC7. La NIC 16 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de las NIIF emitidas después de diciembre de 2003. La NICSP 17 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Revisión de la NICSP 17 como resultado del documento del IASB Mejoras a las NIIF emitido en 2008.

FC8. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 16 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de las modificaciones.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 17, pero no es parte de la misma.

Frecuencia de revaluación de propiedades, planta y equipo

GI1. El párrafo 44 de la NICSP 17 requiere que las entidades que adopten el modelo de revaluación midan sus activos por un importe revaluado que no difiere significativamente del que se hubiera determinado utilizando el valor razonable en la fecha de presentación. El párrafo 49 de la NICSP 17 especifica que la frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable 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 adoptan el modelo de revaluación a determinar si el importe en libros difiere significativamente del valor razonable en la fecha de presentación de los estados financieros.

GI2. 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 razonable del activo y revaluará el activo a dicho importe.

GI3. 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, 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) durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectan a la entidad. 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.

GI4. La lista del párrafo GI3 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 revaluar el activo por su valor razonable corriente en la fecha de presentación.

Ejemplo ilustrativo

Información a revelar

EI1. 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 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) 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) 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.

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
Adiciones	–	–	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 superávits de revaluación [párrafo 92 (f)]	750	500	250	250	–	–	–	–
Suma de los déficits de revaluación [párrafo 92 (g)]	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 17 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 16 (2003), *Propiedades, Planta y Equipo* e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 16 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 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, a las entidades del sector público; por lo tanto, la NICSP 17 no refleja las modificaciones realizadas en la NIC 16 con posterioridad a la emisión de la NIIF 5. Las principales diferencias entre la NICSP 17 y la NIC 16 (2003) son las siguientes:

- La NICSP 17 ni exige ni prohíbe el reconocimiento de los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural. Una entidad que reconozca los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural debe cumplir con los requerimientos de esta Norma de revelar información con respecto a dichos bienes y puede, pero no está obligada, cumplir con otros requerimientos de esta Norma en relación con dichos bienes. La NIC 16 no tiene una exclusión similar.

- La NIC 16 requiere que los elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo se midan inicialmente al costo. La NICSP 17 establece que cuando un elemento se adquiere sin costo alguno, o por un costo simbólico, su costo es su valor razonable en la fecha de su adquisición. La NIC 16 requiere que cuando una empresa adopta el modelo de revaluación y contabiliza los elementos de propiedades, planta y equipo por su importe revaluado, se revele el importe del costo histórico equivalente. Este requerimiento no está incluido en la NICSP 17.

- Según la NIC 16, los incrementos o disminuciones de revaluación sólo pueden compensarse para cada elemento individualmente. Según la NICSP 17, los incrementos o disminuciones de revaluación pueden compensarse para cada clase de activo.

- La NICSP 17 contiene disposiciones transitorias para la adopción por primera vez y para las actualizaciones de la versión anterior de la NICSP 17. La NIC 16 solamente contiene disposiciones transitorias para las entidades que ya utilizan las NIIF. Específicamente, la NICSP 17 contiene disposiciones transitorias que permiten a las entidades no reconocer propiedades, planta y equipo para los periodos sobre los que se informa que comiencen dentro de los cinco años siguientes a la fecha de adopción por primera vez de la contabilidad de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP. Las disposiciones transitorias también permiten a las entidades reconocer propiedades, planta y equipo por su valor razonable la primera vez que se adopta esta Norma. La NIC 16 no incluye estas disposiciones transitorias.

- La NICSP 17 contiene las definiciones de “pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo” e “importe de servicio recuperable.” La NIC 16 no contiene estas definiciones. La NICSP 17 incluye un comentario adicional al de la NIC 16 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 17 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 16. Los ejemplos más significativos son los términos “estado de rendimiento financiero” y “activos netos/patrimonio” en la NICSP 17. Los términos equivalentes en la NIC 16 son “estado de resultados” y “patrimonio”.
- La NICSP 17 no utiliza el término “ingreso”, que tiene en la NIC 16 un significado más amplio que el término “ingreso (de actividades ordinarias)”.
- La NICSP 17 contiene una Guía de implementación sobre la frecuencia de las revaluaciones de las propiedades planta y equipo. La NIC 16 no contiene una guía similar.

NICSP 18—INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 14 (revisada en 1997), *Información Financiera por Segmentos*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 14, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 18—INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*, fue emitida en junio de 2002.

Desde entonces, la NICSP 18 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (emitida en diciembre de 2006)
- NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en diciembre de 2006)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 18

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
27[1]	Modificado	NICSP 3 diciembre de 2006
37	Modificado	NICSP 17 diciembre de 2006
57	Modificado	NICSP 3 diciembre de 2006
69	Modificado	NICSP 3 diciembre de 2006
70	Modificado	NICSP 3 diciembre de 2006
EI	Modificado	NICSP 3 diciembre de 2006 Mejoras a las NICSP noviembre de 2010

[1] Los sub-párrafos han sido renumerados.

Junio de 2002

NICSP 18—INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1–7
Definiciones	8–11
Presentación de información financiera por segmentos	12–26
Estructuras de presentación	14–16
Segmentos de servicios y segmentos geográficos	17–22
Segmentación múltiple	23
Estructuras de presentación no apropiadas	24–26
Definiciones de ingreso, gasto, activos, pasivos y políticas contables de un segmento	27–42
Atribución de partidas a un segmento	28–32
Activos, pasivos, ingresos y gastos de un segmento	33–42
Políticas contables en la información sobre segmentos	43–46
Activos conjuntos	47–48
Segmentos de reciente identificación	49–50
Información a revelar	51–75
Información adicional sobre un segmento	65–66
Otra información a revelar	67–73
Objetivos de operación de un segmento	74–75
Fecha de vigencia	76–77
Guía de implementación	
Ejemplo ilustrativo	
Comparación con la NIC 14	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 18, *Información Financiera por Segmentos*, está contenida en el objetivo y los párrafos 1 a 77. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 18 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.* La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

El objetivo de la presente Norma es establecer los principios para la presentación de información financiera por segmentos. Esta información a revelar:

(a) ayudará a los usuarios de los estados financieros a entender mejor el rendimiento de la entidad en el pasado y a identificar los recursos asignados a sostener las principales actividades de ésta; y

(b) reforzará la transparencia en la presentación de la información financiera y habilitará a la entidad para que pueda cumplir mejor con su obligación de rendir cuentas.

Alcance

1. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) deberá aplicar esta Norma al presentar información por segmentos.**

2. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

3. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitido por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

4. **Esta Norma debe ser aplicada en los conjuntos completos de estados financieros publicados que pretendan cumplir con las NICSP.**

5. Un conjunto completo de estados financieros incluye el estado de situación financiera, estado de rendimiento financiero, estado de flujos de efectivo, cambios en los activos netos/patrimonio, y las notas a los estados financieros, según se establece en la NICSP 1.

6. **En caso de que los estados financieros consolidados del gobierno u otra entidad económica y los estados financieros separados de la controladora se presenten conjuntamente, solo será necesario presentar la información segmentada correspondiente a los datos consolidados.**

7. En algunas jurisdicciones, los estados financieros consolidados del gobierno u otra entidad económica y los estados financieros separados de la controladora se compilan y presentan juntos en un único informe. Cuando esto ocurre, es necesario que el informe que contiene los estados financieros consolidados del gobierno u otra entidad controladora presente la información por segmentos solo para los estados financieros consolidados.

Definiciones

8. [Eliminado]

9. **El siguiente término se usa, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

   <u>Segmento</u> (<u>Segment</u>): es una actividad o grupo de actividades de la entidad, que son identificables y para las cuales es apropiado presentar información financiera separada con el fin de (a) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos, y (b) tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos.

   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 por separado.

10. Los gobiernos y sus organismos controlan importantes recursos públicos y operan para suministrar a los ciudadanos una amplia variedad de bienes y servicios en diferentes regiones geográficas y en regiones con distintas características socio-económicas. Se espera que estas entidades, y en algunos casos se exige formalmente, usen dichos recursos de un modo eficaz y eficiente para alcanzar sus objetivos. Los estados financieros a nivel de entidad individual y a nivel consolidado suministran información (a) de los activos controlados y pasivos incurridos por la entidad que informa, (b) del costo de los servicios prestados, y (c) del ingreso por impuestos, asignaciones presupuestarias y recuperaciones de costos generados para financiar la prestación de dichos servicios. Sin embargo, esta información agregada no informa sobre los objetivos operativos específicos y las actividades principales de la entidad que informa, ni sobre los costos y recursos dedicados a tales objetivos y actividades.

11. En la mayoría de los casos, las actividades de una entidad son tan amplias y abarcan un conjunto tan amplio de regiones geográficas, o regiones con diferentes características socio-económicas, que es necesario presentar información desagregada tanto financiera como no financiera para determinados segmentos de la entidad, con el fin de proporcionar información que sea útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

Presentación de información financiera por segmentos

12. **Una entidad deberá identificar sus distintos segmentos, según establece el párrafo 9 de esta Norma; y presentar información sobre los mismos, según lo requerido por los párrafos 51 a 75 de esta Norma.**

13. De acuerdo a esta Norma, las entidades del sector público identificarán como segmentos separados, cada actividad o grupo de actividades identificables para las cuales se deba presentar información financiera, para

los propósitos de (a) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro de sus objetivos, y (b) tomar decisiones con respecto a la asignación de recursos de la entidad. Además de revelar la información requerida por los párrafos 51 a 75 de esta Norma, es recomendable que las entidades revelen información adicional sobre los segmentos sobre los que se informa, tal como se identifica en esta Norma o según se considere necesario a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

Estructuras de presentación

14. En la mayoría de los casos, las principales clasificaciones de las actividades identificadas en la documentación presupuestaria son un reflejo de los segmentos para los cuales se presenta información al órgano de dirección y a la más alta administración de la entidad. En la mayoría de los casos, los segmentos presentados al órgano de dirección y a la más alta administración serán también un reflejo de los segmentos presentados en los estados financieros. Esto se debe a que el órgano de dirección y la alta administración requerirán de información sobre los segmentos, que les permita (a) ejecutar sus responsabilidades administrativas y evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro sus objetivos, y (b) tomar decisiones con respecto a la asignación de recursos por la entidad en el futuro.

15. La determinación de qué actividades se agruparán como segmentos separados y presentarán en los estados financieros a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, implica realizar juicios profesionales. Al realizar los juicios correspondientes, quienes preparen los estados financieros deberán considerar aspectos tales como:

    (a) el objetivo del suministro de información financiera por segmentos, establecido en el párrafo 9 de esta Norma;

    (b) las expectativas de los miembros de la comunidad, y de sus representantes elegidos o designados, respecto a las principales actividades de la entidad;

    (c) las características cualitativas de la información financiera, identificadas en el Apéndice A de la NICSP 1. Estas características están también resumidas en la Guía de implementación de la presente Norma. Entre estas características cualitativas se encuentran la relevancia, fiabilidad y comparabilidad temporal de la información financiera que se suministra sobre los diferentes segmentos de la entidad. (Estas características están basadas en las características cualitativas de los estados financieros identificadas en el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASB); y

(d) si una estructura particular de los segmentos refleja la base sobre la cual el órgano de dirección y la alta administración exigen la información financiera para que les permita evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro sus objetivos, y tomar decisiones sobre la asignación de recursos para que la entidad pueda alcanzar sus objetivos en el futuro.

16. A nivel del gobierno en su conjunto, la información financiera suele agregarse y presentarse de manera que refleje, por ejemplo:

(a) las principales clasificaciones económicas de las actividades desarrolladas por el gobierno en su conjunto, tales como sanidad, educación, defensa y asistencia social (las cuales pueden ser un reflejo de las clasificaciones funcionales gubernamentales dadas por la Estadística Financiera Gubernamental) y las principales actividades comerciales desarrolladas por las empresas públicas, como centrales eléctricas, bancos y entidades de seguros propiedad del Estado; o

(b) la cartera de responsabilidades de los ministros o miembros individuales del poder ejecutivo. Estas, frecuentemente, aunque no siempre, reflejan las clasificaciones económicas señaladas en el anterior subapartado (a) -pudiendo presentarse algunas diferencias, ya que las responsabilidades ministeriales pueden abarcar más de una de las clasificaciones económicas o corresponder solo parcialmente a dichas clasificaciones.

Segmentos de servicios y segmentos geográficos

17. Los tipos de segmentos sobre los que se presenta información al órgano de dirección y la alta administración de la entidad suelen conocerse como segmentos de servicios o segmentos geográficos. Estos términos se usan en la presente Norma con los siguientes significados:

(a) segmentos de servicios son los componentes identificables de una entidad encargados de suministrar bienes o servicios afines, o de alcanzar determinados objetivos operativos de acuerdo con la misión general de la entidad; y

(b) segmentos geográficos son los componentes identificables de una entidad encargados de suministrar bienes o servicios o de alcanzar determinados objetivos operativos dentro de un área geográfica concreta.

18. Los ministerios y organismos gubernamentales normalmente se gestionan a través de líneas de servicios, ya que éstas reflejan la forma en que (a) se identifican sus principales servicios prestados, (b) la forma en que supervisan sus logros y (c) la forma en que se identifican y presupuestan sus necesidades de recursos. Un ejemplo de entidad que presenta internamente

información sobre la base de líneas o segmentos de servicios es un ministerio de educación, cuya estructura organizacional y sistema de presentación interna de información refleja sus actividades y productos de educación primaria, secundaria, y terciaria, bajo la forma de segmentos separados. Esta forma de segmentación puede ser adoptada internamente porque se percibe que las técnicas e instalaciones necesarias para suministrar los productos y resultados de cada una de estas amplias actividades educativas, son diferentes. Además, las decisiones financieras clave a las que se enfrenta la administración incluyen la determinación de los recursos que se van a asignar a cada uno de dichos productos o actividades. En estos casos, es probable que la presentación externa de información sobre la base de segmentos de servicios también satisfaga los requerimientos de esta Norma.

19. Los factores que deberán considerarse para determinar si los productos (bienes y servicios) están relacionados y deben agruparse como segmentos a efectos de presentación de información financiera comprenden :

    (a) los objetivos operativos principales de la entidad y los bienes, servicios, y actividades que se relacionan con el logro de cada uno de dichos objetivos, así como la consideración de si los recursos están asignados y presupuestados sobre la base de grupos de bienes y servicios;

    (b) la naturaleza de los bienes o servicios suministrados o las actividades desarrolladas;

    (c) la naturaleza de los procesos de producción y/o de suministro del servicio, y el proceso o mecanismo de distribución;

    (d) el tipo de cliente o consumidor de los bienes o servicios;

    (e) la consideración de si todo esto refleja o no la forma en que la entidad se administra y la información financiera se presenta al órgano de dirección y la alta administración; y

    (f) si fuera aplicable, la naturaleza del entorno regulatorio (ámbito ministerial o ámbito de una autoridad reglamentaria, por ejemplo) o el sector de gobierno (por ejemplo: finanzas, servicios públicos o gobierno en su conjunto).

20. Una entidad puede estar organizada y presentar internamente información al órgano de dirección y a la alta administración a nivel regional –dentro o a través del país, estado, localidad u otra frontera jurisdiccional. De ser así, el sistema de presentación interna de información reflejará una estructura de segmentación geográfica.

21. Puede adoptarse una estructura de segmentación geográfica cuando, por ejemplo, la estructura organizacional y el sistema de presentación interna de

información de un ministerio de educación están organizados con base en los resultados educativos regionales, debido a que la evaluación clave del rendimiento y las decisiones de asignación de recursos que deben hacer el órgano de dirección y la alta administración se determinan en relación a los logros y necesidades regionales. Esta estructura puede haber sido adoptada para preservar la autonomía regional de las necesidades educativas y el suministro de los servicios de educación, o porque las condiciones operativas o los objetivos educativos son sustancialmente diferentes de una región a otra. También puede haberse adoptado, simplemente, porque la administración cree que una estructura organizacional basada en la delegación regional de la responsabilidad sirve mejor a los objetivos de la organización. En estos casos, las decisiones de asignación de recursos son inicialmente tomadas, y posteriormente supervisadas, por el órgano de dirección y la alta administración a nivel regional. Las decisiones pormenorizadas sobre la asignación de recursos para determinadas actividades funcionales dentro de una región geográfica las toma la administración regional, en función las necesidades educativas existentes en dicha región. En estos casos, es probable que la presentación de información por segmentos geográficos en los estados financieros también satisfaga los requerimientos de esta Norma.

22. Los factores que se tomarán en consideración para determinar si la información financiera debe o no presentarse geográficamente, comprenden:

(a) la similitud de condiciones económicas, sociales y políticas de las diferentes regiones;

(b) las relaciones entre los principales objetivos de la entidad y las diferentes regiones;

(c) si las características de suministro del servicio y las condiciones operativas difieren de una región a otra;

(d) la consideración de si todo esto refleja o no la forma en que la entidad se administra y la información financiera se presenta al órgano de dirección y la alta administración; y

(e) las necesidades, técnicas o riesgos específicos asociados a las operaciones de un área en particular.

Segmentación múltiple

23. En algunos casos, la entidad puede presentar al órgano de dirección y la alta administración, información por segmentos de ingresos, gastos, activos y pasivos, con base en más de una estructura de segmentación; por ejemplo, por segmentos de servicios y también por segmentos geográficos. Presentar información sobre la base de ambos tipos de segmentos en los estados

financieros externos suele ser una forma de proporcionar información útil si el logro de los objetivos de la entidad se ve fuertemente afectado tanto por los diferentes productos y servicios que suministra, como por las diferentes áreas geográficas a las cuales suministra dichos bienes y servicios. De modo similar, a nivel del gobierno en su conjunto, éste puede adoptar una base para revelar información, que (a) refleje la información del gobierno en su conjunto, del sector de finanzas públicas y del sector comercial, y (b) complemente el análisis del sector del gobierno en su conjunto; por ejemplo, revelando información por segmento del objetivo principal o subcategorías funcionales. En estos casos, los segmentos pueden presentarse separadamente o como una matriz. Además, puede adoptarse una estructura de presentación por segmentos primarios y secundarios con solo información a revelar limitada sobre los segmentos secundarios.

Estructuras de presentación no apropiadas

24. Como se ha expresado anteriormente, en la mayoría de casos, los segmentos para los cuales se presenta internamente información al órgano de dirección y la alta administración de la entidad para que puedan evaluar el rendimiento pasado de ésta y tomar decisiones sobre la futura asignación de recursos, reflejarán los segmentos identificados en los documentos presupuestarios y se adoptarán también a efectos de de presentación externa, según los requerimientos de la presente Norma. Sin embargo, en algunos casos la presentación interna de información de la entidad al órgano de dirección y la alta administración puede estructurarse para agregarla y presentarla de forma que distinga los ingresos, gastos, activos y pasivos relacionados con las actividades dependientes de un presupuesto, de los relacionados con las actividades comerciales; o distinguiendo a las entidades dependientes de un presupuesto, de las actividades de las empresas públicas. Es improbable que presentando información por segmentos en los estados financieros solo con base en estos segmentos se alcancen los objetivos especificados en esta Norma. Esto se debe a que es improbable que tales segmentos suministren información que sea útil para los usuarios, en relación, por ejemplo, con el rendimiento de la entidad en el logro de sus principales objetivos de operación. La NICSP 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General*, incluye requerimientos para los gobiernos que eligen revelar información financiera sobre el sector gobierno general (SGG) como se define en las bases estadísticas de información financiera**.**

25. En algunos casos, la información financiera desagregada presentada al órgano de dirección y la alta administración puede no detallar los ingresos, gastos, activos y pasivos, por segmento de servicio, por segmento geográfico o por referencia a otras actividades. Tales informes pueden estar elaborados para reflejar solo los desembolsos por naturaleza (por ejemplo: sueldos, alquileres, suministros y adquisiciones de activos) con base en unas

partidas que sean congruentes con la asignación presupuestaria u otro modelo de financiación u autorización de desembolsos aplicable a la entidad. Esto puede ocurrir cuando el propósito de presentar información financiera al órgano de dirección y a la alta administración es evidenciar el cumplimiento de los mandatos de gasto, en lugar de (a) evaluar el rendimiento pasado de la entidad respecto a las principales actividades llevadas a cabo para alcanzar sus objetivos y (b) tomar decisiones sobre la futura asignación de recursos. Cuando la presentación interna de información al órgano de dirección y a la alta administración está estructurada solo a efectos de presentar información de cumplimiento, al presentar información al exterior tomando esa misma base no se estará cumpliendo con los requerimientos de esta Norma.

26. Cuando la estructura que se utilice en la presentación interna de información de la entidad no refleje los requerimientos de esta Norma, la entidad, para los fines de presentación externa de información, necesitará identificar los segmentos que satisfagan la definición de segmento dada en el párrafo 9 y revelar la información requerida por los párrafos 51 a 75.

Definiciones de ingreso, gasto, activos, pasivos y políticas contables de un segmento

27. **En esta Norma se utilizan, además, los siguientes términos, con los significados que a continuación se especifican:**

<u>Las políticas contables del segmento</u> (<u>Segment accounting policies</u>) son las políticas contables adoptadas para la preparación y presentación de los estados financieros del grupo consolidado o de la entidad, así como las políticas contables que tienen que ver específicamente con la presentación de información por segmentos.

<u>Activos del segmento</u> (<u>Segment assets</u>) son los activos de operación que el segmento emplea para llevar a cabo su actividad, incluyendo tanto los directamente atribuibles al segmento en cuestión como los que puedan distribuirse al mismo, utilizando bases razonables de reparto.

Si el ingreso del segmento incluye ingresos por intereses o dividendos, sus activos correspondientes deben incluir las cuentas por cobrar, préstamos, inversiones o cualesquiera otros activos productores de ingresos.

En los activos del segmento no deben incluirse los activos por impuesto a las ganancias o equivalentes al mismo, que estén reconocidos de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes.

En los activos del segmento se incluirán las inversiones que se contabilicen utilizando el método de la participación, solo si el resultado

neto (ahorro o desahorro) de tales inversiones se ha incluido en el ingreso del segmento. Los activos del segmento incluyen la parte del participante en los activos de operación de cualquier negocio conjunto que se contabilice por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8, *Participaciones en Negocios Conjuntos.*

Los activos del segmento se presentan después de deducir las provisiones relacionadas con ellos, siempre que las mismas sean objeto del mismo tipo de compensación en el estado de situación financiera de la entidad.

Gasto del segmento (Segment expense) es un gasto derivado de las actividades de operación de un segmento que es directamente atribuible al segmento, más la parte relevante de gastos que puedan serle distribuidos utilizando una base razonable de reparto, incluidos los gastos relativos al suministro de bienes y servicios a terceros y los gastos relacionados con las transacciones efectuadas con otros segmentos de la misma entidad. En el gasto del segmento no se incluyen:

(a) **los intereses, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos de otros segmentos, salvo que las operaciones del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera;**

(b) **las pérdidas procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las operaciones del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera;**

(c) **la participación de la entidad en el resultado negativo neto (desahorro) o pérdidas de asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas por el método de la participación;**

(d) **el impuesto a las ganancias o gasto equivalente al impuesto a las ganancias que esté reconocido de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes del mismo; o**

(e) **los gastos generales de administración, los correspondientes a la sede central u otros gastos que se relacionan con el funcionamiento de la entidad en su conjunto. No obstante, en ocasiones existen costos incurridos al nivel de la entidad en su conjunto por cuenta de un segmento. Estos costos serán gastos del segmento si están relacionados con sus actividades de operación y pueden serle directamente atribuidos o distribuidos según una base razonable de reparto.**

El gasto del segmento debe incluir la parte de los gastos que correspondan a la entidad en los negocios conjuntos, que se

contabilizan por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8.

En los segmentos que sean de naturaleza fundamentalmente financiera, el ingreso por intereses y el gasto por intereses pueden ser incluidos como una sola partida neta, en la información segmentada, solo si tales partidas se presentan también compensadas en los estados financieros, individuales o consolidados, de la entidad.

Pasivos del segmento (Segment liabilities) son aquellos pasivos que derivan de las actividades de operación de un segmento y que le son directamente atribuibles, o bien pueden asignársele utilizando bases razonables de reparto.

Si se han incluido en el gasto del segmento costos por intereses, los pasivos del segmento incluirán las deudas causantes de tales intereses.

Los pasivos de un segmento incluyen la parte que corresponda a la entidad participante en los pasivos de los negocios conjuntos que se contabilicen por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8.

Los pasivos del segmento no incluyen las deudas por impuestos a las ganancias o equivalentes al impuesto a las ganancias que estén reconocidas de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes al mismo.

Ingreso del segmento (Segment revenue) es el ingreso que figura en el estado de rendimiento financiero de la entidad que es directamente atribuible a un segmento, más la parte correspondiente de los ingresos de la entidad que puedan serle distribuidos utilizando una base razonable de reparto y que proviene, o bien de asignaciones presupuestarias o similares, subvenciones, transferencias, multas, honorarios o ventas a clientes externos; o bien de transacciones con otros segmentos de la misma entidad. El ingreso del segmento no comprende:

(a) **los ingresos por intereses o dividendos, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos a otros segmentos, salvo que las operaciones del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera; o**

(b) **las ganancias procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las operaciones del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera.**

El ingreso del segmento incluye la participación de la entidad en el resultado neto (ahorro o desahorro) de las asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas mediante el método de la participación, siempre y cuando tales partidas se incluyan en los ingresos consolidados o totales de la entidad.

El ingreso del segmento debe incluir la parte de los ingresos que correspondan a la entidad en los negocios conjuntos, que se contabilizan por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8.

Atribución de partidas a un segmento

28. En las definiciones de ingreso, gasto, activos y pasivos del segmento, se incluyen tanto los importes de las partidas que le son directamente atribuibles, como los que pueden serle distribuidos utilizando una base razonable de reparto.

29. Una entidad debe considerar su sistema interno de información financiera, como el punto de partida para la identificación de las partidas que puedan ser atribuidas directamente o distribuidas razonablemente a los segmentos. Esto quiere decir que, si los segmentos utilizados con fines de información interna se adoptan, o son la base de los segmentos adoptados, para los estados financieros con propósito general, se presume que los importes identificados con los segmentos con fines de información interna, son también directamente atribuibles o razonablemente distribuibles a los segmentos para la medición del ingreso, del gasto, de los activos y de los pasivos de cada segmento sobre los que deba darse información.

30. En algunos casos, sin embargo, un ingreso, gasto, activo o pasivo puede haber sido asignado a un segmento a efectos de la información financiera interna, utilizando un criterio que, aunque válido y comprensible para la gerencia de la entidad, podría ser considerado subjetivo, arbitrario o difícil de entender por los usuarios externos de los estados financieros. Tal distribución podría no constituir una base razonable, según se ha contemplado en las definiciones dadas en esta Norma de ingreso, gasto, activos o pasivos del segmento. A la inversa, la entidad puede elegir, en su sistema interno de información, no distribuir entre los segmentos alguna partida de ingreso, gasto, activo o pasivo, incluso aunque existiera un criterio razonable para realizar tal asignación. Esta partida se distribuirá conforme a las definiciones de ingreso del segmento, gasto del segmento, activos del segmento o pasivos del segmento, dadas en la presente Norma.

31. Generalmente las entidades del sector público pueden identificar (a) los costos para el suministro de ciertos grupos de bienes y servicios o para el desarrollo de ciertas actividades, y (b) los activos que son necesarios para facilitar tales actividades. Esta información es necesaria para fines de

planificación y control. Sin embargo, en muchos casos, las operaciones de los organismos gubernamentales y otras entidades del sector público son financiadas por asignaciones “en bloque” o asignaciones en base a una “partida” que refleja la naturaleza de las principales clases de gasto o desembolso. Estas asignaciones “en bloque” o “por partidas” pueden no estar relacionadas con líneas de servicio, actividades funcionales o regiones geográficas, específicas. En algunos casos, puede no ser posible atribuir el ingreso directamente a un segmento o asignárselo mediante una base razonable. De manera similar, ciertos activos, gastos y pasivos pueden no estar en condición de ser directamente atribuidos, o asignados mediante una base razonable, a segmentos individuales; bien porque dan soporte a una amplia variedad de actividades de suministro de servicios en una serie de segmentos, o porque están directamente relacionados con actividades de la administración general que no se identifican con ningún segmento específico. Los ingresos, gastos, activos y pasivos que no hayan sido atribuidos o asignados pueden presentarse como importes no asignados al hacer la conciliación de la información a revelar del segmento con el ingreso total de la entidad, según lo requerido por el párrafo 64 de esta Norma.

32. Los gobiernos y sus organismos pueden formalizar acuerdos con entidades del sector privado, para la entrega de bienes y servicios o para la realización de otras actividades. En algunas jurisdicciones, estos acuerdos toman la forma de negocio conjunto o de inversión en una entidad asociada contabilizada por el método contable de participación. De ser éste el caso, el ingreso del segmento incluirá la participación que el segmento tenga en el resultado neto (ahorro o desahorro) contabilizado en patrimonio, si dicho resultado (ahorro o desahorro) está incluido en el ingreso de la entidad y puede ser directamente atribuido, o asignado de forma fiable, al segmento mediante una base razonable. De forma similar, el ingreso y el gasto del segmento incluirán la participación del segmento en el ingreso y gasto de los negocios conjuntos contabilizadas por consolidación proporcional.

Activos, pasivos, ingresos y gastos de un segmento

33. Son ejemplos de activos de un segmento los activos corrientes que el mismo utiliza en las actividades de operación: propiedades, planta y equipo; los activos en arrendamiento financiero; y los activos intangibles. Si se incluye una determinada partida de depreciación o de amortización como gasto del segmento, el activo correspondiente será también incluido entre los activos del segmento. Los activos de un segmento no incluyen los activos empleados por la entidad para su oficina principal, ni los usados con propósitos generales. Por ejemplo:

(a) la oficina de administración central y la unidad de desarrollo de políticas de un ministerio de educación no se incluyen en los

segmentos que reflejan la prestación de servicios de educación primaria, secundaria y terciaria; o

(b) el edificio del parlamento u otra asamblea general no se incluye en segmentos que reflejen actividades funcionales principales, tales como educación, sanidad y defensa, al presentarse información a nivel del gobierno en su conjunto.

Los activos del segmento incluyen los compartidos por dos o más de ellos, siempre que exista un criterio razonable de reparto.

34. Los estados financieros consolidados de un gobierno u otra entidad pueden abarcar entidades que se obtuvieron por una adquisición que haya originado una plusvalía, (la NIIF 3, *Combinaciones de Negocios*, incluye guías para contabilizar la adquisición de una entidad). En estos casos, los activos de un segmento incluirán la plusvalía que sea directamente atribuible al mismo o que pueda asignársele utilizando un criterio razonable, y la depreciación de esta partida formará parte del gasto correspondiente al segmento.

35. Ejemplos de pasivos de un segmento son las cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar, así como los pasivos acumulados (o devengados), anticipos de los miembros de la comunidad para el suministro futuro de bienes y servicios parcialmente subvencionados, las provisiones por garantías de productos resultantes de cualesquier actividad comercial de la entidad y otros derechos de los acreedores relacionados con el suministro de bienes y servicios. Los pasivos del segmento no incluyen los préstamos recibidos, ni las deudas relacionadas con activos en arrendamiento financiero, ni otras deudas incurridas con fines de financiación en lugar de operativos. Si los costos por intereses se incluyen en la determinación del gasto del segmento, los pasivos que los originen se incluyen entre los pasivos del segmento.

36. Los pasivos de los segmentos cuyas operaciones no son fundamentalmente de carácter financiero, no incluirán préstamos recibidos u otras deudas similares, puesto que los ingresos y gastos del segmento no incluyen ingresos y gastos financieros. Es más, puesto que las deudas se contratan con frecuencia de forma directa por la sede central de la entidad o a través de una autoridad central de préstamos a nivel de entidad o a nivel de gobierno, no suele ser posible atribuirle al segmento directamente, o asignarle de manera razonable, el pasivo generador de los intereses. Sin embargo, si las actividades de financiación de la entidad se identifican como un segmento separado, como puede ocurrir a nivel del gobierno en su conjunto, el gasto del segmento “financiero” incluirá los gastos por intereses, y los correspondientes pasivos generadores de los intereses se incluirán en los pasivos del segmento.

37. Las normas de contabilidad internacionales o nacionales pueden requerir que se hagan ajustes a los importes en libros de los activos y pasivos

identificables de una entidad obtenida por adquisición (véase, por ejemplo la NIIF 3). 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. De forma similar, si las propiedades, planta y equipo han sido revaluados después de la adquisición, de acuerdo con el modelo de revaluación de la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, los activos del segmento se medirán teniendo en cuenta tales revaluaciones.

38. En algunas jurisdicciones, un gobierno o entidad gubernamental puede controlar una empresa pública u otra entidad que opere comercialmente y esté sujeta al impuesto a las ganancias u otro equivalente. A estas entidades se les puede requerir que apliquen normas de contabilidad tales como la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12, *Impuesto a las Ganancias*, que establece el tratamiento contable para el impuesto a las ganancias o equivalentes del impuesto a las ganancias. Estas normas pueden requerir el reconocimiento de activos y pasivos por impuesto a las ganancias correspondiente a los gastos por impuesto a las ganancias o gastos por los equivalentes del impuesto a las ganancias, que se reconocen en el periodo corriente y se cobran o pagan en periodos futuros. Estos activos y pasivos no se incluyen entre los activos o pasivos del segmento puesto que surgen como resultado de todas las actividades de la entidad en su conjunto y del régimen tributario existente respecto a la entidad. Sin embargo, los activos que representen ingresos tributarios por cobrar bajo control de una autoridad tributaria, se incluirán en los activos por segmento de dicha autoridad si los mismos pueden ser directamente atribuidos a dicho segmento o asignados de forma razonable.

39. En otras NICSP se pueden encontrar algunas guías para la distribución de costos. Por ejemplo, la NICSP 12, *Inventarios*, proporciona guías para la atribución y distribución de costos a los inventarios, y la NICSP 11, *Contratos de Construcción*, para la atribución y distribución de costos a los contratos de este tipo. Estas guías pueden resultar de utilidad al proceder a la atribución y distribución de costos entre los segmentos de una entidad.

40. La NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo*, suministra guías para clasificar los descubiertos bancarios como componentes del efectivo o como préstamos.

41. Los estados financieros del gobierno en su conjunto y los estados financieros de ciertas otras entidades controladoras, requerirán de la consolidación de una serie de entidades separadas, tales como ministerios, organismos públicos y empresas públicas. Al preparar estos estados

financieros consolidados, se eliminarán las transacciones y saldos entre entidades controladas, de conformidad con la NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*. Sin embargo, el ingreso, el gasto, los activos y los pasivos del segmento, se determinarán antes de la eliminación de los saldos y las transacciones intragrupo, practicada en el proceso de consolidación, salvo en la medida en que estos saldos o transacciones hayan sido realizados entre entidades del mismo segmento.

42. Aunque las políticas contables utilizadas en la elaboración y presentación de los estados financieros de la entidad en su conjunto sean también las políticas contables fundamentales de los segmentos, éstas incluirán además principios y políticas relacionadas específicamente con la información segmentada, tales como los métodos utilizados para fijar los precios de transferencia entre segmentos y las bases para la distribución de gastos e ingresos a los segmentos.

Políticas contables en la información sobre segmentos

43. **La información segmentada debe prepararse de acuerdo con las políticas contables adoptadas para preparar y presentar los estados financieros de la entidad, sean éstos individuales o consolidados.**

44. Se presume que las políticas contables que el órgano de dirección y la administración de una entidad han escogido para su utilización en la preparación de sus estados financieros individuales o consolidados, son aquellas que se creen más apropiadas para los propósitos de información externa. Puesto que el propósito de la información segmentada es ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender mejor y formarse juicios más informados sobre la entidad en su conjunto, esta Norma requiere la utilización, en la preparación de la información por segmentos, de las mismas políticas contables elegidas por el órgano de dirección y la administración para la preparación de los estados financieros a nivel consolidado o a nivel de la entidad individual. Sin embargo, esto no significa que las políticas contables, ya sean consolidadas o de la entidad individual, vayan a ser aplicadas a los segmentos como si éstos fueran entidades contables aisladas. Cualquier cifra procedente de un cálculo de detalle, realizado para aplicar una política contable determinada para toda la entidad, puede ser objeto de reparto a los segmentos si existe un criterio razonable para hacerlo así. Los cálculos de los derechos de los empleados, por ejemplo, se realizan con frecuencia para la entidad en conjunto, pero las cantidades resultantes pueden ser distribuidas entre los segmentos tomando como base los salarios o los datos demográficos correspondientes a los segmentos.

45. Como se expresa en el párrafo 42, puede ser necesario desarrollar políticas contables que aborden aspectos contables propios de la entidad, como métodos de fijación de precios de transferencia. La NICSP 1 requiere

revelar las políticas contables que se necesiten para entender los estados financieros. De forma congruente con estos requerimientos, puede ser necesario revelar las políticas específicas para de los segmentos.

46. La presente Norma permite revelar información adicional sobre los segmentos que se prepare utilizando políticas contables distintas a las utilizadas en los estados financieros de la entidad o en los consolidados de la entidad, siempre que:

(a) la información sea relevante para fines de la evaluación del rendimiento y para la toma de decisiones; y

(b) se describan claramente las bases de medición de esta información adicional.

Activos conjuntos

47. **Los activos que sean utilizados conjuntamente por dos o más segmentos deben ser distribuidos entre los mismos si, y solo si, los ingresos y gastos relacionados con dichos activos son también distribuidos entre los segmentos.**

48. La forma de distribuir las partidas de activo, pasivo, gasto e ingreso entre los segmentos dependerá de factores tales como la naturaleza de estas partidas, las actividades llevadas a cabo por el segmento y su autonomía relativa. No es posible, o no es apropiado, especificar una única forma de realizar esta distribución que deba ser adoptada por todas las entidades. Tampoco es apropiado forzar la distribución de las partidas de activo, pasivo, gasto o ingreso, que se relacionen con dos o más segmentos, si la única base para realizar tal distribución es arbitraria o de difícil comprensión. Al mismo tiempo, las definiciones de ingreso, gasto, activos y pasivos del segmento están interrelacionadas, y las distribuciones resultantes de estas partidas deben ser congruentes. Por ello, los activos utilizados conjuntamente se distribuirán entre los segmentos si, y solo si, sus correspondientes gastos e ingresos también son objeto de distribución a los segmentos. Por ejemplo, un activo se incluirá entre los activos de un segmento si, y solo si, la depreciación o amortización que esté relacionada con el mismo se incluye en el gasto del segmento.

Segmentos de reciente identificación

49. **Si un segmento es identificado por primera vez en el periodo corriente, los datos comparativos del periodo anterior deberán reexpresarse para reflejar el nuevo segmento como un segmento separado, salvo que la reexpresión sea impracticable.**

50. Los nuevos segmentos pueden presentarse en los estados financieros en diferentes circunstancias. Por ejemplo, una entidad puede cambiar su estructura de presentación interna de información, pasando de una

estructura de segmentos de servicios a una estructura de segmentos geográficos, y la administración puede considerar apropiado que esta estructura de segmentos se adopte también para fines de presentación externa de información. Una entidad puede, asimismo, desarrollar nuevas actividades o actividades adicionales que sean significativas, o ampliar el campo de una actividad que operaba suministrando servicios de apoyo interno para que suministre servicios al exterior. En estos casos, los nuevos segmentos pueden presentarse por primera vez en los estados financieros con propósito general. Cuando ocurra esto, la presente Norma requiere que los datos comparativos del periodo anterior se reexpresen para reflejar la estructura actual de los segmentos, siempre que sea factible.

Información a revelar

51. **Los requerimientos de información a revelar de los párrafos 52 a 75 deben aplicarse para cada segmento.**

52. **Para cada segmento la entidad deberá revelar el ingreso y gasto correspondiente. El ingreso del segmento proveniente de las asignaciones presupuestarias o asignaciones similares, el proveniente el de otras fuentes externas y el proveniente el de las transacciones con otros segmentos deberán presentarse de forma separada.**

53. **Una entidad debe revelar, para cada uno de los segmentos, el importe en libros de los activos que le correspondan.**

54. **Una entidad debe revelar, para cada uno de los segmentos, el importe en libros de los pasivos que le correspondan.**

55. **Una entidad revelará, para cada uno de los segmentos, el costo total incurrido en el periodo para adquirir activos del segmento que espere usar durante más de un periodo.**

56. Se aconseja, pero no se requiere, que una entidad revele información sobre la naturaleza e importe de cualquier partida de ingreso y gasto del segmento que sean de tal magnitud, cualidad o incidencia, que revelar la información sea relevante para explicar el rendimiento de cada segmento durante el periodo.

57. La NICSP 1 requiere revelar por separado la naturaleza e importe de las partidas de gastos e ingresos que sean materiales o tengan importancia relativa. La NICSP 1 ofrece una variedad de ejemplos de tales partidas, entre los que se incluyen las reducciones de valor de los inventarios y de los elementos de propiedades, planta y equipo; las provisiones para reestructuración; las disposiciones de propiedades, planta y equipo; privatizaciones y otras disposiciones de inversiones a largo plazo; las operaciones discontinuadas; las liquidaciones por litigios; y las reversiones de provisiones. En el párrafo 56 no se pretende cambiar la clasificación de

ninguna de tales partidas, ni tampoco su medición. Sin embargo, revelar la información allí aconsejada modifica el nivel al cual se evalúa, a efectos de revelar información, la significación de tales partidas, desde el nivel general de la entidad hasta el nivel del segmento correspondiente.

58. La presente Norma no exige que se revelen los resultados por segmento. Sin embargo, de calcularse el resultado de un segmento y revelar la información, éste será el resultado de sus operaciones sin incluir cargas financieras.

59. Se recomienda, pero no se requiere, que una entidad revele los flujos de efectivo por segmento de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 2. La NICSP 2 requiere que una entidad presente un estado de flujos de efectivo que informe, por separado, sobre los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, de inversión y de financiación. Requiere también que se revele información sobre ciertos flujos de efectivo. La información a revelar sobre flujos de efectivo de cada segmento puede ser útil para comprender la situación financiera, liquidez y flujos de efectivo de la entidad en términos globales.

60. Se recomienda, pero no se requiere, que una entidad que no revele los flujos de efectivo por segmento de conformidad con la NICSP 2, revele, para cada segmento sobre el que deba informar, lo siguiente:

(a) el gasto por segmento correspondiente a depreciación y amortización de los activos de dicho segmento;

(b) otros gastos significativos que no hayan dado lugar a salida de efectivo; y

(c) los ingresos significativos que no hayan dado lugar a entrada de efectivo incluidos en el ingreso del segmento.

Esto hará posible que los usuarios determinen las principales fuentes y usos del efectivo con respecto a las actividades del segmento durante el periodo.

61. **Para cada segmento una entidad deberá revelar el total de su participación en el resultado neto (ahorro o desahorro) de las entidades asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas por el método de la participación, siempre y cuando las operaciones de esas entidades pertenezcan, sustancialmente, al segmento en cuestión.**

62. Si bien, ciñéndose a los requerimientos del párrafo 61, sólo se revelará una un único importe agregado, cada inversión en asociadas, negocios conjuntos u otras entidades contabilizadas por el método de la participación se evaluará de forma individualizada para determinar si todas sus operaciones pertenecen fundamentalmente a un segmento.

63. **Si una entidad revela por segmento su participación agregada en el resultado neto (ahorro o desahorro) de las asociadas, negocios**

conjuntos u otras inversiones contabilizadas por el método de la participación, revelará también para cada segmento las inversiones agregadas en dichas asociadas y negocios conjuntos.

64. **Una entidad debe presentar una conciliación entre la información revelada sobre los segmentos y la información agregada que aparece en los estados financieros de la entidad o en los consolidados. Al presentar la conciliación, el ingreso de los segmentos debe ser conciliado con los ingresos de la entidad provenientes de fuentes externas (incluyendo la información a revelar sobre el importe de los ingresos que la entidad ha obtenido de fuentes externas que no figuren en ningún segmento); el gasto de los segmentos debe ser conciliado con la medida comparable del gasto de la entidad; los activos de los segmentos deben ser objeto de conciliación con los de la entidad; y los pasivos de los segmentos deben ser objeto de conciliación con los pasivos de la entidad.**

Información adicional sobre un segmento

65. Como se ha indicado con anterioridad, se espera que los segmentos usualmente tomen como base los bienes y servicios principales que suministra la entidad, los programas que lleva a cabo o las actividades que desarrolla. Esto se debe a que la información sobre estos segmentos ofrece a los usuarios información relevante sobre el rendimiento de la entidad en el logro de sus objetivos y posibilita el cumplimiento de sus obligaciones de rendición de cuentas. Sin embargo, en algunas organizaciones, una base geográfica u otra distinta pueden reflejar mejor la base sobre la cual se suministran los servicios y se asignan los recursos en la entidad y han de adoptarse, por tanto, a efectos de los estados financieros.

66. Esta Norma adopta el criterio de que es probable que la información a revelar mínima sobre los segmentos de servicios y los segmentos geográficos sea útil para los usuarios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Por tanto, si una entidad presenta información por segmentos sobre la base de:

(a) los principales bienes y servicios que suministra, los programas que lleva a cabo, las actividades que desarrolla, u otros segmentos de servicios, también se le recomienda que, para cada segmento geográfico sobre el que informe internamente al órgano de dirección y a la alta administración, presente información sobre los siguientes aspectos:

(i) el gasto del segmento;

(ii) el importe en libros total de los activos del segmento; y

(iii) el desembolso total efectuado durante el periodo para adquirir activos para el segmento que esperen utilizar durante más de

un periodo (propiedades, planta, equipo y activos intangibles); y

(b) los segmentos geográficos u otra base no incluida en (a), se recomienda que la entidad presente información sobre los siguientes aspectos, para cada segmento de servicios principal sobre el que se informe internamente al órgano de dirección y la alta administración:

(i) el gasto del segmento;

(ii) el importe en libros total de los activos del segmento; y

(iii) el desembolso total efectuado durante el periodo para adquirir activos para el segmento que esperen utilizar durante más de un periodo (propiedades, planta, equipo y activos intangibles).

Otra información a revelar

67. **Al medir e informar sobre el ingreso del segmento procedente de transacciones con otros segmentos, las transferencias entre segmentos deben medirse sobre la bases en que se produjeron. Las bases de fijación de los precios de transferencia entre segmentos y cualquier cambio en los criterios utilizados deben revelarse en los estados financieros.**

68. **Deben revelarse los cambios en las políticas contables adoptados para la información segmentada que tengan un efecto significativo sobre de la misma, y la información de periodos anteriores presentada con fines comparativos debe ser reexpresada cuando haya algún cambio de este tipo, salvo cuando sea impracticable hacerlo. Esta información a revelar debe contener una descripción de la naturaleza del cambio efectuado, las razones del mismo, el hecho de que la información comparativa ha sido reexpresada o de que es impracticable hacerlo, así como el efecto financiero del cambio, si se puede determinar razonablemente. Si la entidad cambia el modo de identificar sus segmentos y no reexpresa la información segmentada de periodos anteriores porque es impracticable hacerlo siguiendo las nuevas políticas contables, para poder realizar la comparación, presentará la información del segmento según el modo antiguo y nuevo de segmentación en el año en el que cambia la identificación de sus segmentos.**

69. Los cambios en las políticas contables adoptados por la entidad se tratan en la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. La NICSP 3 requiere que los cambios en la política contable se realicen solo (a) si lo requiere una NICSP, o (b) si el cambio resulta en

información fiable y más relevante sobre transacciones, otros eventos y condiciones en los estados financieros de la entidad.

70. Los cambios en las políticas contables aplicadas a nivel de entidad que afecten a la información por segmentos se tratan de acuerdo con la NICSP 3. A menos que una nueva NICSP especifique otra cosa, la NICSP 3 requiere que:

(a) un cambio en una política contable se aplique retroactivamente, reexpresando la información de periodos anteriores a menos que sea impracticable determinar el efecto acumulado del cambio o los efectos que corresponden a cada periodo específico;

(b) si la aplicación retroactiva no es practicable con relación a todos los periodos presentados, la nueva política contable será aplicada retroactivamente desde la fecha más remota posible; y

(c) si fuera inviable determinar el efecto acumulado de aplicar la nueva política contable al comienzo del periodo corriente, se aplicará esa política de forma prospectiva, desde la primera fecha que sea posible.

71. Algunos cambios en las políticas contables se refieren específicamente a la información segmentada. Como ejemplos se pueden citar los cambios en la identificación de los segmentos o en los criterios de distribución de ingresos y gastos a los mismos. Estos cambios pueden tener un impacto significativo en la información segmentada, pero no modifican la información financiera agregada de la entidad. Con el fin de permitir a los usuarios comprender los cambios y evaluar las tendencias, la información segmentada de periodos contables anteriores que se incluye en los estados financieros para permitir comparaciones se reexpresará, siempre que sea posible, para reflejar la nueva política contable.

72. El párrafo 67 requiere que, para la información segmentada, las transferencias inter-segmentos se midan sobre la base que la entidad utilizó efectivamente para fijar sus precios. Si una entidad cambia el método que utiliza para fijar estos precios de transferencia entre segmentos, esta modificación no constituye un cambio en las políticas contables para el cual deban reexpresarse los datos por segmentos de periodos anteriores de acuerdo con el párrafo 68. No obstante, el párrafo 67 requiere que la entidad revele información sobre el cambio.

73. **Salvo que estas indicaciones estén contenidas en otra parte dentro de los estados financieros o dentro del informe financiero, la entidad deberá indicar:**

(a) **el tipo de bienes y servicios incluidos en cada segmento de servicios sobre el que se informa;**

(b) **la composición de cada segmento geográfico incluido en la información financiera; y**

(c) **en caso de no haberse adoptado una base de segmentación por servicios o por localización geográfica, la naturaleza de los segmentos y las actividades que abarcan.**

Objetivos de operación de un segmento

74. Si no se ha revelado en los estados financieros, o en alguna parte del informe anual, se recomienda que la entidad revele los objetivos operativos generales establecidos para cada segmento al inicio del periodo sobre el que se informa e indique el grado en el que se han alcanzado dichos objetivos.

75. Para posibilitar que los usuarios evalúen el rendimiento de la entidad en relación con el cumplimiento de sus objetivos de suministro de servicios, será necesario comunicar dichos objetivos a los usuarios. La información a revelar sobre la composición de cada segmento, los objetivos del suministro de servicios de dichos segmentos y el grado en que tales objetivos se han cumplido sustentarán esta evaluación. Esta información también posibilitará que la entidad mejore el cumplimiento de su obligación de rendir cuentas. En muchos casos, esta información se incluirá en el informe anual como parte del informe del órgano de dirección o la alta administración. En tales casos, no es necesario revelar esta información en los estados financieros.

Fecha de vigencia

76. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2003. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de julio de 2003, deberá revelar este hecho.**

77. Cuando una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en las NICSP a efectos 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.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 18, pero no es parte de la misma.

Resumen de la información a revelar requerida

[¶xx] se refiere al párrafo xx de la presente Norma.

Información a revelar

Gasto total por segmento ¶[52]

Ingreso total por segmento ¶[52]

Ingreso por segmento proveniente de asignaciones presupuestarias o asignaciones similares ¶[52]

Ingreso por segmento proveniente de fuentes externas (excepto asignaciones presupuestarias o asignaciones similares) ¶[52]

Ingreso por segmento proveniente de transacciones con otros segmentos ¶[52]

Importe en libros de los activos de cada segmento ¶[53]

Pasivos por segmento ¶[54]

Costo de la inversión en activos por segmento ¶[55]

Participación de cada segmento en el resultado neto (ahorro o desahorro) ¶[61] y en la inversión ¶[63] en asociadas y negocios conjuntos contabilizados por el método de la participación (siempre que correspondan sustancialmente a un solo segmento)

Conciliación de los ingresos, gastos, activos y pasivos por segmento ¶[64]

Otra información a revelar

Criterios para fijar los precios entre segmentos y cambios habidos en ellos ¶[67]

Cambios en las políticas contables de la información segmentada ¶[68]

Tipos de productos y servicios en cada segmento de servicios ¶[73]

Composición de cada segmento geográfico ¶[73]

Naturaleza de los segmentos y actividades llevadas a cabo por cada uno de ellos, en caso de no haberse adoptado una base de segmentación por servicio o por localización geográfica [¶73]

Características cualitativas de la información financiera

GI1. El párrafo 15 de la presente Norma exige el desarrollo de políticas contables que aseguren que la información suministrada en los estados financieros reúna

determinadas características cualitativas. Esta guía resume las características cualitativas que debe cumplir la información financiera.

GI2. Las características cualitativas son los atributos que hacen útil, para los usuarios, la información suministrada en los estados financieros. Las cuatro características cualitativas principales son comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

Comprensibilidad

GI3. La información es comprensible cuando razonablemente se puede esperar que los usuarios comprendan su significado. A este efecto, se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y el entorno en que ella opera, y que están dispuestos a estudiar la información.

GI4. No se debe excluir de los estados financieros información sobre asuntos complejos simplemente por considerar que puede resultar demasiado difícil para que algunos usuarios la entiendan.

Relevancia

GI5. La información es relevante para los usuarios si éstos la pueden usar como ayuda para evaluar hechos pasados, presentes o futuros o para confirmar o corregir evaluaciones pasadas. Para que sea relevante, la información también debe ser oportuna.

Materialidad o importancia relativa

GI6. La relevancia de la información se ve afectada por su naturaleza y materialidad o importancia relativa.

GI7. La información es material si su omisión o tergiversación puede influir en las decisiones o evaluaciones efectuadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad o importancia relativa depende de la naturaleza o magnitud de la partida o error considerados en las circunstancias particulares de su omisión o tergiversación. Por ello, la materialidad viene a ser como un umbral o un límite, en vez de una característica cualitativa básica que la información deba poseer para ser útil.

Fiabilidad

GI8. La información fiable está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representa o puede razonablemente esperarse que represente.

Representación fiel

GI9. Para que la información represente fielmente las transacciones y otros hechos, deberá presentarse de acuerdo a la esencia de dichas transacciones y otros hechos y no meramente según la forma legal de los mismos.

La esencia sobre la forma

GI10. Si la información sirve para representar fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretenden reflejar, es necesario que éstos se contabilicen y presenten de acuerdo con su esencia y realidad económica, y no meramente según su forma legal. La esencia de las transacciones u otros hechos no siempre es congruente con su forma legal.

Neutralidad

GI11. La información es neutral si es imparcial. Los estados financieros no son neutrales si la información que contienen ha sido seleccionada o se presenta en forma calculada para que influya en la toma de una decisión o en la formación de un criterio con el fin de producir un resultado o consecuencia predeterminados.

Prudencia

GI12. Prudencia es la inclusión de cierto grado de cautela en los criterios que es necesario aplicar al realizar estimaciones en condiciones de incertidumbre, de tal modo que los activos o ingresos no queden sobreestimados, ni los pasivos o gastos subestimados.

GI13. No obstante, el ejercicio de la prudencia no puede dar lugar, por ejemplo, a la creación de reservas ocultas o provisiones excesivas, la deliberada subestimación de activos o ingresos o a la deliberada sobreestimación de pasivos o gastos; ya que, entonces, los estados financieros no serían neutrales y no tendrían, por tanto, la cualidad de fiabilidad.

Integridad

GI14. La información presentada en los estados financieros deberá ser completa dentro de los límites de la materialidad y el costo.

Comparabilidad

GI15. La información de los estados financieros es comparable cuando los usuarios pueden identificar similitudes y diferencias entre dicha información y la de otros informes.

GI16. La comparabilidad es aplicable:

(a) a la comparación entre estados financieros de diferentes entidades; y

(b) a la comparación entre los estados financieros de la misma entidad en diferentes periodos.

GI17. Una implicación importante de la característica de comparabilidad es que los usuarios necesitan estar informados sobre las políticas empleadas en la preparación de los estados financieros, los cambios en dichas políticas y los efectos de tales cambios.

GI18. Debido a que los usuarios necesitan comparar el rendimiento de una entidad a lo largo del tiempo, es importante que los estados financieros muestren información de los periodos precedentes, que guarde correspondencia con la del periodo en curso.

Limitaciones a la fiabilidad y relevancia de la información

Oportunidad de presentación

GI19. Si se produce alguna demora indebida en la presentación de la información, ésta puede perder su relevancia. Para poder presentar la información de forma oportuna, puede a menudo ser necesario emitir información antes de conocer todos los aspectos de una transacción, deteriorándose así la fiabilidad. A la inversa, si la presentación de información se demora hasta que se conozcan todos los aspectos, la información puede ser altamente fiable pero de poco valor para los usuarios, que, entretanto, habrán tenido que tomar decisiones sin ella. Para alcanzar el equilibrio entre fiabilidad y relevancia, el factor predominante ha de ser cómo satisfacer mejor las necesidades de los usuario respecto a la toma de decisiones.

Equilibrio entre beneficio y costo

GI20. El equilibrio entre beneficio y costo es una limitación dominante. Los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla. La evaluación de beneficios y costos es, sin embargo, esencialmente, cuestión de juicio profesional. Por otra parte, no siempre los costos recaen en los usuarios que gozan de los beneficios. Los beneficios pueden también alcanzar a usuarios distintos de aquellos para quienes se preparó la información. Por estas razones, es difícil aplicar una prueba costo-beneficio en un caso particular. No obstante, los organismos emisores de normas, así como los responsables de la preparación de los estados financieros y los usuarios de los mismos deben tener en cuenta esta limitación.

Equilibrio entre características cualitativas

GI21. En la práctica, a menudo es necesario un equilibrio o contrapeso entre características cualitativas. Por lo general, el objetivo es llegar a un equilibrio apropiado entre las características con el fin de que se alcancen los objetivos de los estados financieros. La importancia relativa de las características en diferentes situaciones es cuestión de juicio profesional.

Ejemplo ilustrativo

Este ejemplo acompaña a la NICSP 18, pero no es parte de la misma.

La tabla que se presenta en este ejemplo, así como la nota relativa a la misma, ilustran la información por segmentos que esta Norma requeriría a una entidad pública del área de educación cuya financiación se efectúa fundamentalmente mediante asignaciones presupuestarias, pero que (a) suministra servicios educativos, bajo una modalidad comercial, a los empleados de corporaciones importantes y (b) se ha unido con un ente empresarial de tipo comercial con el fin de establecer una fundación educativa privada que opere comercialmente. Dicha entidad pública tiene una influencia significativa sobre la fundación, pero no la controla. Se presentan, a efectos ilustrativos, datos comparativos de dos años. La información segmentada es obligatoria para cada año en el que se presenten estados financieros completos.

Tabla A—Información sobre segmentos (en millones de unidades monetarias)

	Primaria/Secundaria		Terciaria		Servicios especiales		Otros servicios		Eliminaciones		Consolidados	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
INGRESOS DEL SEGMENTO												
Asignación presupuestaria	48	40	22	23	10	10	7	7				
Cuotas provenientes de fuentes externas	5	4	-	-	9	6	-	-				
Transferencias inter-segmentos	10	6	6	7	2	4	2	2				
Ingresos totales del segmento	63	50	28	30	21	20	9	9	20	19	101	90
GASTOS DEL SEGMENTO												
Sueldos y salarios	(39)	(31)	(13)	(13)	(13)	(13)	(2)	(2)				
Depreciación	(9)	(7)	(5)	(7)	(5)	(3)	(1)	(1)				
Otros gastos	(12)	(11)	(10)	(9)	(5)	(5)	(2)	(2)				
Gastos totales del segmento	(60)	(49)	(28)	(29)	(23)	(21)	(5)	(5)	20	19	(96)	(85)
Gastos centralizados no asignados											(7)	(9)
Resultado (desahorro) de las actividades de operación											(2)	(4)
Gastos por intereses											(4)	(3)
Ingresos por intereses											2	3
Participación en el resultado positivo							8	7			8	7

	Primaria/Secundaria		Terciaria		Servicios especiales		Otros servicios		Eliminaciones		Consolidados	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
(ahorro) neto de asociadas												
Resultado positivo (ahorro) del período											4	3
OTRA INFORMACIÓN												
Activos del segmento	54	50	34	30	10	10	10	9			108	99
Inversión en asociadas (método de la participación)							32	26			32	26
Activos centralizados no asignados											35	30
Total activos consolidados											175	155
Pasivos del segmento	25	15	8	11	8	8	1	1			42	35
Pasivos corporativos no asignados											40	55
Total pasivos consolidados											82	90
Inversiones (desembolsos de capital)	13	10	9	5	4	0	2	3				
Gastos sin salida de efectivo, excluyendo la depreciación	(8)	(2)	(3)	(3)	(2)	(2)	(1)	(1)				
Ingresos sin entrada de efectivo	-	-	-	-	1	1	-	-				

La entidad pública está organizada y presenta información al órgano de dirección sobre la base de cuatro áreas funcionales: educación primaria y secundaria; educación terciaria; servicios de educación especiales; y otros servicios, cada una dirigida por un director. Las operaciones del segmento de servicios de educación especial incluyen el suministro de servicios educativos bajo una modalidad comercial a los empleados de corporaciones importantes. Al suministrar estos servicios a terceros externos, la unidad de servicios comerciales del segmento utiliza, a cambio de un honorario por el servicio, los servicios suministrados por los segmentos de educación primaria/secundaria y terciaria. Estas transferencias inter-segmentos se eliminan en la consolidación.

La información presentada sobre estos segmentos es usada por el órgano de dirección y la alta administración como base para evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro de sus objetivos y para la toma de decisiones respecto a la asignación futura de recursos. La información a revelar sobre estos segmentos también se considera apropiada a los efectos de presentación de información externa.

La mayoría de las operaciones de la entidad pública son locales, excepto el establecimiento, como parte de un programa de asistencia, de instalaciones en Europa del Este para suministrar servicios educativos de secundaria. El costo total de los servicios suministrados en Europa del Este es de 5 millones (4 millones en 20X1). El importe en libros total de las instalaciones educativas en Europa del Este es de 3 millones (6,5 millones en 20X1). No ha habido desembolsos para la adquisición de activos fijos en Europa del Este durante el 20X2 o el 20X1.

Transferencias inter segmentos: el ingreso por segmento y el gasto por segmento incluyen el ingreso y gasto resultantes de las transferencias entre segmentos. Tales transferencias normalmente se contabilizan al costo y se eliminan en la consolidación. El importe de estas transferencias ha sido de 20 millones (19 millones en 20X1).

Las inversiones en entidades asociadas se contabilizan utilizando el método de la participación. La entidad pública posee 40% del capital social de EuroED Ltd, fundación especializada en educación que suministra internacionalmente servicios educativos bajo una modalidad comercial, bajo contrato con agencias de financiación multilaterales. La inversión se contabiliza utilizando el método de la participación. La inversión y la participación de la entidad pública en la ganancia neta de EuroED han sido excluidas de los activos y del ingreso por segmento.

Sin embargo, se muestran separadamente, en el segmento de otros servicios, que es responsable de gestionar la inversión en la entidad asociada.

En el informe de operaciones, incluido en otro apartado de este informe, se presenta un informe completo de los objetivos establecidos para cada segmento y del grado en que los mismos han sido alcanzados.

Comparación con la NIC 14

La NICSP 18 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 14 (revisada en 1997). Las principales diferencias entre la NICSP 18 y la NIC 14 son las siguientes:

- La NICSP 18 define los segmentos de manera diferente a la NIC 14. La NICSP 18 requiere que las entidades presenten información por segmentos de una forma apropiada para evaluar el rendimiento pasado y tomar decisiones sobre la asignación de recursos. La NIC 14 requiere que se presente información por segmentos de negocio y segmentos geográficos.
- La NICSP 18 incluye un comentario adicional al de la NIC 14 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NIC 14 requiere revelar los resultados por segmento, la depreciación y amortización de activos por segmento y otros gastos significativos que no conlleven salida de efectivo. La NICSP 18 no requiere revelar los resultados por segmento. La NICSP 18 recomienda, pero no requiere, revelar los ingresos significativos que no impliquen entrada de efectivo y que estén incluidos en el ingreso por segmento, la depreciación por segmento y otros gastos que no conlleven salida de efectivo, o los flujos de efectivo por segmento, tal como requiere la NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo*.
- La NICSP 18 no requiere revelar información sobre segmentos secundarios, pero recomienda cierta información a revelar mínima tanto de los segmentos de servicio como de los geográficos.
- La NICSP 18 no especifica un umbral cuantitativo que se deba aplicar para identificar los segmentos sobre los que se debe informar.
- La NICSP 18 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 14. Los ejemplos más significativos son los términos “ingreso” (en lugar de ingreso de actividades ordinarias), “estado de rendimiento financiero” y “activos netos/patrimonio”. Los términos equivalentes en la NIC 14 son “ingreso”, “estado de resultados” y “patrimonio”.

NICSP 19—PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 37 (1998), *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 37, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 19—PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, fue emitida en octubre de 2002.

Desde entonces, la NICSP 19 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (emitida en diciembre de 2006)
- NICSP 14, *Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación* (emitida en diciembre de 2006)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 19

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
1	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
4	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
5	[Eliminado]	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
87	Modificado	NICSP 14 diciembre de 2006
111[1]	[Eliminado]	NICSP 3 diciembre de 2006
111A	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
GI14	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011

[1] El párrafo 111 era una disposición transitoria. Los párrafos posteriores han sido vueltos a renumerar.

Octubre de 2002

NICSP 19—PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1–17
Beneficios sociales	7–11
Otras exclusiones del alcance de la Norma	12–17
Definiciones	18–21
Provisiones y otros pasivos	19
Relación entre provisiones y pasivos contingentes	20–21
Reconocimiento	22–43
Provisiones	22–34
Obligación presente	23–24
Suceso pasado	25–30
Probable salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio	31–32
Estimación fiable de la obligación	33–34
Pasivos contingentes	35–38
Activos contingentes	39–43
Medición	44–62
La mejor estimación	44–49
Riesgo e incertidumbres	50–52
Valor presente	53–57
Sucesos futuros	58–60
Disposiciones esperadas de activos	61–62
Reembolsos	63–68
Cambios en el valor de las provisiones	69–70

Aplicación de las provisiones 71–72
Aplicación de las reglas de reconocimiento y medición 73–96
Resultados negativos (desahorro) netos derivados de las operaciones . 73–75
Contratos de carácter oneroso 76–80
Reestructuración 81–96
Venta o transferencia de unidades de operación 90–92
Provisiones de reestructuración 93–96
Información a revelar 97–109
Disposición transitoria 110
Fecha de vigencia 111–112
Tablas
Árbol ilustrativo de decisión
Guía de implementación
Ejemplo ilustrativo
Comparación con la NIC 37

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, está contenida en el objetivo y los párrafos 1 a 112. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 19 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.* La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

El objetivo de la presente Norma es (a) establecer una definición para las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, e (b) identificar las circunstancias en que deben reconocerse las provisiones, la forma en que deben medirse y la información que debe revelarse sobre ellas. La Norma requiere asimismo que, en las notas a los estados financieros, se revele determinada información sobre los pasivos contingentes y activos contingentes, para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento y cuantía de tales partidas.

Alcance

1. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo), deberá aplicar esta Norma al contabilizar sus provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, con excepción de:**

   (a) **aquellas provisiones y pasivos contingentes que provengan de los beneficios sociales prestados por la entidad, a cambio de los cuales ésta no reciba, directamente de los receptores, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios suministrados;**

   (b) **[Eliminado]**

   (c) **aquellos que se deriven de contratos pendientes de ejecución, distintos de aquellos en que el contrato sea oneroso y esté sujeto a otras estipulaciones de este párrafo;**

   (d) ***contratos de seguro realizados dentro del alcance de la correspondiente norma de contabilidad nacional o internacional que trata los contratos de seguro;***

   (e) **aquellos de los que se ocupe alguna otra NICSP;**

   (f) **aquellos que surjan en relación con el impuesto a las ganancias o equivalentes del impuesto a las ganancias; y**

   (g) **aquellos que provengan de los beneficios sociales de los trabajadores, excepto beneficios por cese surgidos como consecuencia de una reestructuración según lo estipulado en esta Norma.**

2. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

3. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitidas por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP)

aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

4. Esta Norma no se aplica a los instrumentos financieros (incluyendo las garantías) que quedan dentro del alcance de la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.*

5. [Eliminado]

6. Esta Norma es aplicable a las provisiones de una reestructuración (incluyéndose aquí las operaciones discontinuadas). En algunos casos, una reestructuración puede ajustarse a la definición de una operación discontinuada. Las guías para revelar información de las operaciones discontinuadas se encuentran en la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*.

Beneficios sociales

7. Para los efectos de esta Norma, el término "beneficios sociales" se refiere a los bienes, servicios y otros beneficios que se proporcionan en cumplimiento de los objetivos de política social de un gobierno. Estos beneficios pueden incluir:

   (a) la prestación a la comunidad, de servicios de sanidad, educación, vivienda, transporte y otros servicios de carácter social. En muchos casos, no se requiere que los beneficiarios de estos servicios paguen un importe equivalente al valor de los servicios; y

   (b) el pago de pensiones o ayudas a las familias, ancianos, discapacitados, desempleados, veteranos y otros. Es decir, los gobiernos de todos los niveles pueden prestar asistencia financiera a los individuos y grupos de la comunidad, para que puedan acceder a los servicios que les permitan cubrir sus necesidades particulares, o para complementar sus ingresos.

8. En muchos casos, la obligación de prestar beneficios sociales surge como consecuencia de la obligación del gobierno de emprender determinadas actividades que debe mantener en marcha a largo plazo a fin de proporcionar determinados bienes y servicios a la comunidad. La necesidad de los bienes y servicios, y la naturaleza y suministro de los mismos para cumplir con las obligaciones de política social, suelen depender de determinadas condiciones demográficas y sociales, y son difíciles de predecir. Estos beneficios están incluidos, por lo general, dentro de las clasificaciones de protección social, educación, sanidad, en el marco de la Estadística Financiera Gubernamental del Fondo Monetario Internacional, y suelen requerir una valoración actuarial para determinar el volumen de pasivo que puede surgir con respecto a ellos.

9. Para que una provisión o contingencia resultante de un beneficio social quede excluida del alcance de esta Norma, la entidad del sector público prestadora del beneficio no deberá recibir a cambio, de los receptores del mismo, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios suministrados. Esta exclusión deberá comprender aquellas circunstancias en que se impone una carga respecto al beneficio, pero sin que haya ninguna relación directa entre la carga impuesta y el beneficio recibido. La exclusión de estas provisiones y pasivos contingentes del alcance de la presente Norma refleja la opinión del Comité acerca de que, tanto (a) la determinación de lo que constituye el "suceso que da origen a la obligación", como (b) la valoración del respectivo pasivo, requieren de un mayor estudio antes de proceder a la exposición de las Normas propuestas. Por ejemplo, el Comité es consciente de que hay diferencias de opinión acerca de si el suceso que da origen a la obligación se da cuando el individuo cumple los criterios previstos para acceder al beneficio o se da en una etapa anterior. De modo similar, hay diferencias de opinión acerca de si el importe de la obligación refleja una estimación de los derechos adquiridos para el ejercicio corriente o refleja el valor presente de todos los beneficios futuros previsibles, determinados mediante cálculos actuariales.

10. Cuando una entidad opta por reconocer una provisión para tales obligaciones, revelará la base adoptada para reconocer la provisión y la base para hacer la valoración. La entidad también revelará otra información requerida por esta Norma con respecto a dichas provisiones. La NICSP 1 proporciona guías para el tratamiento de las cuestiones no específicamente tratadas por otra NICSP. La NICSP 1 incluye también los requerimientos relacionados con la selección e información a revelar acerca de las políticas contables.

11. En algunos casos, los beneficios sociales pueden dar lugar a responsabilidades para las cuales:

    (a) hay poca o ninguna incertidumbre en cuanto a su cuantía; y

    (b) el vencimiento de la obligación no es incierto.

    Por consiguiente, no será probable que tales responsabilidades satisfagan la definición de provisión dada en esta Norma. Cuando se da este tipo de responsabilidades por beneficios sociales, se reconocen cuando satisfacen los criterios para su reconocimiento como pasivos (remitirse también al párrafo 19). Un ejemplo sería la acumulación o devengo, al final del ejercicio, de la cuantía adeudada a los beneficiarios existentes por pensiones de jubilación o discapacidad aprobadas para su pago de forma congruente con las estipulaciones de un contrato o de una ley.

Otras exclusiones del alcance de la Norma

12. Esta Norma no se aplica a los contratos pendientes de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso para la entidad. Los contratos para prestar beneficios sociales, celebrados con la expectativa de que la entidad no va a recibir de los receptores de los beneficios, directamente a cambio, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios suministrados, quedan excluidos del alcance de esta Norma.

13. Cuando otra NICSP se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo contingente o activo contingente, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones son abordadas también en las Normas sobre:

    (a) contratos de construcción (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*); y

    (b) arrendamientos (véase la NICSP 13, *Arrendamientos*). Sin embargo, dado que la NICSP 13 no contiene requerimientos específicos para el tratamiento de los contratos de arrendamiento operativo que se han vuelto onerosos, la presente Norma es de aplicación en tales casos.

14. La presente Norma no es aplicable a las provisiones para impuestos a las ganancias o equivalentes del impuesto a las ganancias (las guías para el tratamiento contable de este impuesto se pueden encontrar en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12, *Impuesto a las Ganancias*). La presente Norma tampoco es aplicable a las provisiones que provienen de beneficios sociales de los trabajadores (las guías para el tratamiento contable de estos beneficios se pueden hallar en la NICSP 25, *Beneficios a los Empleados*).

15. Algunos importes tratados como provisiones pueden estar relacionados con el reconocimiento de ingresos, cuando la entidad otorgue ciertas garantías a cambio de la percepción de un determinado importe o cuota. Esta Norma no se ocupa del reconocimiento de ingresos. La NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, identifica las circunstancias en que se reconoce un ingreso proveniente de transacciones con contraprestación y suministra guías prácticas para la aplicación de los criterios de reconocimiento. La presente Norma no altera los requerimientos de la NICSP 9.

16. En esta Norma se definen las provisiones como pasivos de cuantía o vencimiento inciertos. En algunos países, el término “provisión” también se usa en el contexto de partidas tales como depreciación, deterioro del valor de los activos o deudas de dudoso cobro; las cuales representan ajustes a los importes en libros de los activos y no son tratadas por esta Norma.

17. Otras NICSP especifican las reglas para tratar ciertos desembolsos como activos o como gastos. Tales cuestiones no son abordadas en la presente Norma. Por lo cual, la presente Norma ni prohíbe ni exige la capitalización de los costos reconocidos al reconocer una provisión.

Definiciones

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

Una obligación implícita (Constructive obligation) es aquélla que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

(a) **debido a un patrón de comportamiento establecido en el pasado, a políticas de la entidad que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y**

(b) **como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.**

Un activo contingente (Contingent asset) es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo porque ocurra o, en su caso, porque no ocurra, uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Un pasivo contingente (Contingent liability) es:

(a) **Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada solo porque tengan lugar, o no, uno o más sucesos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o**

(b) **una obligación presente surgida a raíz sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:**

(i) **no es probable que sea requerida una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio, estableciendo una obligación; o**

(ii) **el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.**

Los contratos pendientes de ejecución (Executory contracts) son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o aquéllos en los que ambas

partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos.

Obligación legal (Legal obligation), es aquella que se deriva de:

(a) **un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas);**

(b) **legislación; u**

(c) **otra causa de tipo legal.**

Un suceso que da origen a la obligación (Obligating event) es todo aquel suceso que crea una obligación legal o implícita, de forma tal que a la entidad no le queda otra alternativa realista que cancelar esa obligación.

Contrato [de carácter] oneroso (Onerous contract) es un contrato para el intercambio de activos o servicios, en el que los costos inevitables para cubrir las obligaciones establecidas en el contrato exceden a los beneficios económicos o al potencial de servicio que se espera recibir bajo el mismo.

Una provisión (Provision) es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Una reestructuración (Restructuring) es un programa planificado y controlado por la gerencia, cuyo efecto tiene un cambio significativo:

(a) **en el alcance de la actividad llevada a cabo por la entidad; o**

(b) **en la manera en que esas actividades se lleva a cabo.**

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

Provisiones y otros pasivos

19. Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones acumuladas (o devengadas) que son objeto de estimación, por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación. Por el contrario:

(a) las cuentas a pagar son pasivos por bienes o servicios que han sido recibidos o suministrados y han sido facturados o formalmente acordados con el proveedor (e incluyen pagos respecto a beneficios sociales para los cuales existen acuerdos formales por cuantías específicas); y

(b) las obligaciones acumuladas (devengadas) son cuentas por pagar por el suministro o recepción de bienes o servicios, que no han sido pagados, facturados o acordados formalmente con el proveedor, e incluyen las partidas que se deben a los empleados (por ejemplo a causa de las partes proporcionales de las vacaciones retribuidas acumuladas hasta el momento del cierre). Aunque a veces sea necesario estimar el importe o el vencimiento de las obligaciones acumuladas (o devengadas), la incertidumbre asociada a las mismas es, por lo general, mucho menor que en el caso de las provisiones.

Las cuentas acumuladas (devengadas) suelen presentarse como parte de las cuentas por pagar, mientras que las provisiones se presentan de forma separada.

Relación entre provisiones y pasivos contingentes

20. En una acepción general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o sobre el importe correspondiente. Sin embargo, en esta Norma, el término contingente se usa para pasivos y activos que no se reconocen contablemente debido a que su existencia será confirmada solo porque suceda, o en su caso porque no suceda de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad. Además, el término pasivo contingente se usa para aquellos pasivos que no satisfacen los criterios de reconocimiento.

21. Esta Norma distingue entre:

(a) provisiones – las cuales se reconocen como pasivos (asumiendo que se puede hacer una estimación fiable), debido a que constituyen obligaciones presentes y es probable que para liquidarlas la entidad tenga que desprenderse recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio; y

(b) pasivos contingentes – los cuales no se reconocen como pasivos, debido a que:

(i) son obligaciones posibles, por cuanto se tiene que confirmar si la entidad tiene o no una obligación presente que podría dar lugar a un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio; o

(ii) son obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento de esta Norma (por que no es probable que para liquidar la obligación se requiera de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio, o porque del importe de la obligación no se puede hacer una estimación suficientemente fiable).

Reconocimiento

Provisiones

22. **Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:**

    (a) **una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;**

    (b) **es probable que sea requerida una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio, para cancelar la obligación; y**

    (c) **puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.**

    De no cumplirse estas condiciones, no se reconocerá ninguna provisión.

Obligación presente

23. **En algunos casos inusuales no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación, en la fecha de presentación.**

24. En casi todos los casos quedará claro si el suceso, ocurrido en el pasado, ha producido o no el nacimiento de la obligación presente. En algunos casos inusuales, por ejemplo cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda que ocurran o no de ciertos sucesos, o si de tales sucesos se deriva la existencia de una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, una entidad procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente, en la fecha de presentación, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia que se toma en consideración incluye la evidencia adicional que pudieran suministrar los hechos ocurridos después de la fecha de presentación. A partir de esa evidencia:

    (a) si es más probable que no que exista una obligación presente en la fecha de presentación, la entidad reconocerá una provisión (siempre que se satisfagan los criterios de reconocimiento); y

    (b) si es más probable que improbable que ninguna obligación presente exista en la fecha de presentación, la entidad informará en las notas de la existencia de un pasivo contingente -salvo que la posibilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea remota (véase el párrafo 100).

Suceso pasado

25. El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la entidad no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso. Este será el caso solo si:

    (a) La cancelación de la obligación puede ser exigida por ley; o

    (b) en el caso de una obligación implícita, cuando el hecho (que puede ser una acción de la entidad) crea en las otras partes una expectativa válida de que la entidad va a cumplir con la obligación.

26. Los estados financieros se refieren a la situación financiera de la entidad al cierre del periodo sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por tanto, no se reconoce ninguna provisión para los costos en que se necesite incurrir para que las actividades en marcha de la entidad continúen en el futuro. Los únicos pasivos reconocidos en el estado de situación financiera de la entidad son aquellos que existen en la fecha de presentación.

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 ésta). 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 17, *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.

28. Una obligación implica siempre una contraparte a la cual se le adeuda la obligación. No es necesario, sin embargo, conocer la identidad de esta contraparte –de hecho, la obligación puede ser con el público en general. Del hecho de que una obligación implique siempre un compromiso con una contraparte, se infiere que una decisión de la administración de la entidad, de sus órganos de dirección o de su entidad controladora, no produce una obligación implícita en la fecha de presentación, salvo que la decisión haya sido comunicada, antes de dicha fecha, a los afectados por la decisión, en una forma suficientemente específica como para crear en ellos una expectativa válida de que la entidad va a cumplir su responsabilidad.

29. Un suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios legales o por actuaciones de la entidad (por ejemplo, una declaración pública suficientemente concreta) que de lugar a una obligación implícita. Por ejemplo, si el daño ambiental fuera causado por un organismo gubernamental, pudiera no haber la obligación de remediar las consecuencias. Sin embargo, lo que causó el daño se volvería un suceso que da origen a la obligación si una nueva ley requiriera reparar el daño existente o si el gobierno que tiene el control, o el organismo individual, aceptaran públicamente la responsabilidad de la reparación, creando así una obligación implícita.

30. Cuando los detalles del proyecto de una nueva ley están todavía por finalizarse, la obligación surge solo cuando existe una casi total certidumbre de que la ley se va a promulgar tal como está proyectada. Para los propósitos perseguidos en esta Norma, tal obligación se tratará como si fuera una obligación de tipo legal. Sin embargo, las diferencias en las circunstancias que rodean la promulgación suelen hacer imposible precisar un solo hecho que pudiera hacer realmente cierta la promulgación de tal ley. En muchos casos será imposible tener la completa seguridad sobre la promulgación de una nueva ley tal como ella está proyectada y cualquier decisión sobre la existencia de una obligación debería esperar hasta la promulgación del proyecto de la ley.

Probable salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio

31. Para que un pasivo cumpla con los requisitos para su reconocimiento, debe existir no solo una obligación presente sino que, para liquidar dicha obligación, debe también tiene que existir la probabilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio. Para los fines de esta Norma, se considera que un flujo de salida de recursos u otro hecho son probables cuando es más probable que ocurra que improbable -es decir, cuando la probabilidad de que el suceso ocurra es mayor que la probabilidad de que no ocurra. Cuando no es probable que una

obligación presente exista, una entidad procederá a informar sobre el pasivo contingente, salvo que la posibilidad de que haya una salida recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea remota (véase el párrafo 100).

32. Cuando existe una serie de obligaciones similares (por ejemplo, aquellas por las cuales el gobierno debe compensar a los individuos que hubieran recibido sangre contaminada en un hospital de propiedad gubernamental), la probabilidad de que para liquidarlas se vaya a requerir de un flujo de salida se determina considerando esa clase de obligaciones como un todo. Aunque la posibilidad de una salida de recursos sea pequeña para una determinada partida o tipo de producto en particular, puede muy bien ser probable una salida de recursos para cancelar el tipo de obligación en su conjunto. Si tal es el caso, se reconocerá una provisión (siempre que los otros criterios de reconocimiento se hayan satisfecho).

Estimación fiable de la obligación

33. La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, las cuales, por su naturaleza, son más inciertas que la mayoría de otros activos o pasivos. Salvo casos extremadamente raros, la entidad será capaz de determinar un rango de consecuencias posibles y podrá, por tanto, hacer una estimación de la obligación que sea suficientemente fiable como para usarla en el reconocimiento de una provisión.

34. En el caso extremadamente raro de que no se pueda hacer ninguna estimación fiable, se estará ante un pasivo que no puede ser objeto de reconocimiento. Ese pasivo se revelará como un pasivo contingente (véase el párrafo 100).

Pasivos contingentes

35. **Una entidad no debe reconocer un pasivo contingente.**

36. Un pasivo contingente ha de revelarse, según lo requerido por el párrafo 100, salvo que la posibilidad de que un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea remota.

37. Cuando la entidad sea responsable, de forma conjunta y solidaria, en relación con una determinada obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran las otras partes se tratará como un pasivo contingente. Por ejemplo, en el caso de la deuda de un negocio conjunto, la porción de la obligación que deben satisfacer los otros participantes del negocio conjunto se trata como un pasivo contingente. La entidad reconocerá una provisión por la parte de la obligación por la cual es probable un flujo de salida de

recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio - excepto en las raras circunstancias en que no se puede hacer una estimación fiable.

38. Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Por ello, se les evalúa continuamente para determinar si se ha producido o no la probabilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio. Si se estimara probable que, para una partida que había sido tratada con anterioridad como un pasivo contingente, se va a requerir de un flujo de salida de beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, se reconoce una provisión en los estados financieros del ejercicio en que se ha producido el cambio en la probabilidad (excepto en las extremadamente raras circunstancias en que no se pueda hacer una estimación fiable). Por ejemplo, una entidad del gobierno local puede haber violado una ley ambiental, pero puede no estar claro que se haya causado daño al ambiente o no. Si posteriormente se pudiera precisar que se ha causado un daño y que se requiere repararlo, la entidad reconocería una provisión, puesto que ahora ya existiría la probabilidad de un flujo de salida de beneficios económicos.

Activos contingentes

39. **Una entidad no debe reconocer un activo contingente.**

40. Los activos contingentes provienen usualmente de hechos no planeados o no previstos, que (a) no están enteramente bajo el control de la entidad, y (b) crean para ella la posibilidad de un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio. Un ejemplo puede ser la reclamación que la entidad está llevando a cabo a través de un proceso judicial, cuyo desenlace es incierto.

41. Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, ya que pueden dar lugar a que se reconozcan ingresos que podrían no realizarse nunca. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.

42. De los activos contingentes debe informarse en las notas a los estados financieros, según lo requerido por el párrafo 105, cuando sea probable la entrada de un flujo de beneficios económicos o un potencial de servicio.

43. Los activos contingentes han de ser objeto de evaluación de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleja apropiadamente en los estados financieros. De volverse prácticamente cierta la probabilidad de que va a producir un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio, y si el valor del activo se puede medir de manera fiable, el activo y el correspondiente ingreso se reconocen en los estados financieros del ejercicio en que se produce el cambio. Si el

flujo de entrada de beneficios económicos o el potencial de servicio se hacen probables, la entidad revela el activo contingente (véase el párrafo 105).

Medición

La mejor estimación

44. **El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha de presentación, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente.**

45. La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente es el importe que racionalmente pagaría la entidad para cancelar la obligación o transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Con frecuencia será imposible, o prohibitivamente costoso, cancelar o transferir una obligación en dicha fecha. Sin embargo, la estimación del importe que racionalmente pagaría una entidad para cancelar o transferir la obligación viene a ser la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente en la fecha de presentación.

46. La estimación de las consecuencias previsibles y el efecto financiero se determina según el criterio de la administración de la entidad, suplementado por la experiencia en transacciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos independientes. La evidencia que se toma en consideración incluye la evidencia adicional que pudieran suministrar los hechos ocurridos después de la fecha de presentación.

Ejemplo

Un laboratorio médico gubernamental suministra lectores informáticos (scanners) para diagnóstico ultrasónico a centros y hospitales médicos, tanto de propiedad gubernamental como de propiedad privada, en base a la recuperación total del costo. El equipo se entrega con una garantía bajo la cual los centros médicos y hospitales quedan cubiertos por el costo de las reparaciones de cualquier defecto que se manifestara dentro de los primeros seis meses posteriores a la compra. Si en la totalidad del equipo entregado se detectaran defectos menores, se producirían costos de reparación por un millón de unidades monetarias. Si en la totalidad del equipo entregado se detectaran defectos mayores, se producirían costos de reparación por 4 millones de unidades monetarias. La experiencia pasada y las expectativas futuras del laboratorio indican que, para el año entrante, el 75% del equipo no tendrá defectos, el 20% tendrá defectos menores y el 5% tendrá defectos mayores. De acuerdo con el párrafo 32, el laboratorio calcula la probabilidad de salida de recursos por obligaciones en relación con las garantías tomadas éstas en su conjunto.

El valor esperado del costo de las reparaciones será:

(75% de cero) + (20% de 1 millón) + (5% de 4 millones) = 400.000

47. Las incertidumbres que rodean el importe que se va a reconocer como provisión se tratan aplicando diversos medios dependiendo de las circunstancias. En el caso de que la provisión, que se está midiendo, se refiera a número amplio de partidas, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. A este método estadístico de estimación se le da el nombre de “valor esperado”. La provisión será, por tanto, diferente, dependiendo de que la probabilidad de pérdida para un importe dado sea, por ejemplo, del 60% o 90%. En el caso de que el rango de desenlaces posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.

48. Cuando se esté evaluando una obligación aislada, la mejor estimación de la deuda puede venir constituida por el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la entidad considerará otros desenlaces posibles. En el caso de que los otros desenlaces posibles sean, o bien mucho más caros, o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación puede ser por una cuantía mayor o menor, respectivamente, que la correspondiente a éste. Por ejemplo, si un gobierno tiene que corregir un defecto importante en una nave de guerra que ha construido para otro gobierno, la consecuencia individual de mayor probabilidad podría ser la de que se logre una reparación satisfactoria al

primer intento, a un costo de 100.000 unidades monetarias; no obstante se hace una provisión por un importe mayor, si hay una posibilidad significativa de que serán necesarios más intentos.

49. La evaluación de la provisión se hace antes de impuestos o equivalentes del impuesto. Las guías para el tratamiento de las consecuencias tributarias de una provisión, y los cambios en la misma, se encuentran en la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*.

Riesgos e incertidumbres

50. **Para llegar a la mejor estimación de una provisión debe tenerse en cuenta los riesgos e incertidumbres que inevitablemente rodean a muchos sucesos y circunstancias.**

51. Con el término riesgo se describe la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el importe por el que se mide un pasivo. Se debe tener cuidado al formar juicios en condiciones de incertidumbre, para no sobreestimar los ingresos o los activos, ni subestimar los gastos o los pasivos. No obstante, la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos. Por ejemplo, si los costos proyectados para una consecuencia previsible particularmente adversa se estiman con prudencia, tal consecuencia previsible no debe entonces tratarse deliberadamente como si fuera más probable de lo que lo es realmente. Es preciso tener cuidado para evitar la duplicación de los ajustes por riesgo e incertidumbre, con la consiguiente sobrevaloración del importe de la provisión.

52. La información adicional acerca de las incertidumbres, que guardan relación con el importe final del desembolso, se realizará de acuerdo con lo establecido en el párrafo 98(b).

Valor presente

53. **Cuando resulte importante el efecto temporal sobre el valor del dinero, el importe de la provisión debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.**

54. Debido al valor temporal del dinero, una provisión que se refiere a salidas de efectivo cercanas a la fecha de presentación, resulta más onerosa para la entidad que otra referida a salidas por igual importe pero fechas más lejanas. El importe de las provisiones, por tanto, será objeto de descuento cuando el efecto de hacerlo resulte significativo.

Cuando se descuenta una provisión a lo largo de un número de años, su valor presente se incrementa cada año según la provisión se vaya acercando al momento previsto para su liquidación (véase el Ejemplo ilustrativo).

55. El párrafo 97(e) de esta Norma requiere revelar información sobre el incremento en el ejercicio, que, por el paso del tiempo, se ha producido en el importe descontado.

56. **La tasa (o tasas) de descuento deben ser consideradas antes de impuestos, y deben reflejar las evaluaciones correspondientes al valor temporal del dinero que el mercado esté haciendo, así como el riesgo específico del pasivo correspondiente. La tasa o tasas de descuento no deben reflejar los riesgos que hayan sido ya objeto de ajuste, al hacer las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.**

57. En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias o equivalentes gravan las ganancias del ejercicio de una entidad del sector público. Cuando con este impuesto se grava a las entidades del sector público, la tasa de descuento seleccionada debe ser una tasa antes de impuestos.

Sucesos futuros

58. **Los sucesos futuros, que puedan afectar a la cuantía necesaria para liquidar una obligación deben reflejarse en el importe de la provisión, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente de que tales hechos van a ocurrir.**

59. Las expectativas sobre sucesos futuros pueden ser particularmente importantes en la medición de las provisiones. Por ejemplo, ciertas obligaciones pueden indexarse para compensar, a los beneficiarios, por los efectos de la inflación u otros cambios específicos en los precios. Si hay evidencia suficiente sobre potenciales tasas de inflación previstas esto debe reflejarse en el importe de la provisión. Otro caso de hechos futuros que afectan a la cuantía de una provisión se da cuando, por ejemplo, el gobierno considera que el costo de la limpieza del alquitrán, ceniza y otros contaminantes asociados a una fábrica de gas, al final de la vida útil de ésta se reducirá por cambios futuros en la tecnología. En este caso, el importe reconocido refleja el costo que observadores técnicamente calificados y objetivos esperan, de manera razonable, que se va a incurrir, teniendo en cuenta, para ello, toda la evidencia disponible, respecto a tecnología, que estará disponible en el momento de la limpieza. Por tanto, será apropiado incluir, por ejemplo, las reducciones probables de costos asociadas al incremento de la experiencia en la aplicación de la tecnología existente o el probable costo de la aplicación de la tecnología existente a una operación de limpieza de mayor envergadura o mayor complejidad que la que previamente se había aplicado. No obstante, la entidad no anticipará el desarrollo de una tecnología completamente nueva de limpieza, al hacer las estimaciones, a menos que ello esté apoyado por una evidencia suficientemente objetiva.

60. El efecto de una posible legislación nueva que pueda afectar el importe de una obligación existente a cargo de un gobierno o una entidad individual del sector público, se toma en consideración al evaluar dicha obligación, cuando haya evidencia objetiva suficiente de que la mencionada legislación va a ser promulgada sin apenas ningún cambio. La variedad de circunstancias que surgen en la práctica hace imposible especificar un solo suceso que, en todos los casos, produzca la evidencia objetiva suficiente. Por otra parte, la evidencia es necesaria tanto en lo que la legislación vaya a exigir, como en que será prácticamente seguro que se aprobará e implementará siguiendo los procedimientos ordinarios. En muchos casos, no habrá tal evidencia objetiva suficiente hasta la propia promulgación de la nueva legislación.

Disposiciones esperadas de activos

61. **Las ganancias esperadas por la disposición de activos no deben ser tenidas en cuenta al evaluar el importe de la provisión.**

62. Las ganancias por la disposición esperada de activos no se tienen en cuenta al medir una provisión, incluso en el caso de que la disposición esperada esté ligada estrechamente al suceso que ha motivado la provisión. Por el contrario, la entidad reconocerá las ganancias de la disposición esperada de activos en el momento que se especifica en la NICSP que se ocupa de los activos en cuestión.

Reembolsos

63. **En el caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento cuando, y solo cuando, sea prácticamente segura su recepción si la entidad cancela la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo separado. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión.**

64. **En el estado de rendimiento financiero, el gasto relacionado con la provisión puede presentarse por el neto después de descontar el importe reconocido para el reembolso.**

65. En ocasiones, una entidad puede considerar el hecho de que un tercero se hará cargo de la totalidad, o una parte, del desembolso necesario para liquidar una provisión (por ejemplo, a través de la existencia de contratos de seguro, de cláusulas de indemnización o de garantías de proveedores). El tercero en cuestión puede, o bien reembolsar los importes ya pagados por la entidad, o bien pagar tales cantidades directamente. Por ejemplo, un organismo gubernamental puede haber asumido una responsabilidad legal ante una persona, como resultado de recomendaciones inadecuadas dadas por los empleados. Sin embargo, este organismo puede estar en capacidad

de recuperar parte del pertinente desembolso, mediante un seguro de indemnización por responsabilidad profesional.

66. En la mayoría de los casos, la entidad sigue siendo responsable por la totalidad del importe en cuestión, de tal modo que la entidad puede tener que liquidar la cuantía total si el tercero en cuestión incumple el pago por alguna razón. En esta situación, se reconoce una provisión por el importe total de la deuda, y, separadamente, se reconoce un activo por el reembolso previsible, cuando es prácticamente seguro que se va ha recibir el reembolso si la entidad cancela le deuda.

67. En algunos casos, la entidad puede no tener que responder de los costos en cuestión si el tercero responsable incumple el pago. En tal caso, la entidad no tiene responsabilidad por tales costos, y éstos no se incluyen en la provisión.

68. Como se ha resaltado en el párrafo 37, una obligación por la que la entidad es responsable de forma conjunta y solidaria, será un pasivo de tipo contingente, por la parte y en la medida que se espere sea liquidado por los terceros en cuestión.

Cambios en el valor de las provisiones

69. **Las provisiones se deben revisar en cada fecha de presentación, y deben ajustarse, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. Si ya no es probable que, para liquidar la obligación, se vaya a requerir de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio, se debe revertir la provisión.**

70. Cuando se haya usado el descuento para determinar el importe de la provisión, el importe en libros de la misma aumentará en cada periodo para reflejar el paso del tiempo. Este incremento se reconoce como un gasto por intereses.

Aplicación de las provisiones

71. **Cada provisión deberá ser utilizada solo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.**

72. Solo se aplicará la provisión para cubrir los desembolsos relacionados originalmente con su dotación. Compensar un desembolso contra una provisión que originalmente fue reconocida para otros fines ocultaría el efecto que corresponde a dos hechos diferentes.

Aplicación de las reglas de reconocimiento y medición

Resultados negativos (desahorro) netos derivados de las operaciones

73. **No deben reconocerse provisiones por resultados negativos (desahorro) netos futuros derivados de las operaciones.**

74. Resultados negativos (desahorro) netos futuros derivados de las operaciones no satisfacen la definición de pasivos ofrecida en el párrafo 18, ni los criterios generales de reconocimiento de una provisión establecidos en el párrafo 22.

75. Una expectativa de resultados negativos (desahorro) netos futuros derivados de las operaciones constituye un indicio de que determinados activos usados en tales actividades pueden haber sufrido un deterioro en su valor. Una entidad aplicará pruebas para determinar el deterioro del valor de estos activos. Las guías para la contabilización del deterioro de valor se encuentran 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*, según proceda.

Contratos de carácter oneroso

76. **Si una entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes bajo tal contrato (netas después de deducir los importes recuperados) deben reconocerse y medirse como provisiones.**

77. El párrafo 76 de la presente Norma es aplicable solo a contratos onerosos. Están excluidos del alcance de la Norma los contratos para la prestación de beneficios sociales, celebrados con la expectativa de que la entidad no va a recibir de los receptores de los beneficios, directamente a cambio, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proveídos.

78. Muchos contratos que evidencian transacciones de intercambio (por ejemplo, pedidos rutinarios de compra) pueden cancelarse sin pagar compensación a la otra parte y no existe, por tanto, ninguna obligación. Otros contratos establecen tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes contratantes. Cuando los hechos hacen que estos contratos sean onerosos, tales contratos están incluidos dentro del alcance de esta Norma y existe entonces un pasivo que se ha de reconocer. Los contratos pendientes de ejecución, que no sean de carácter oneroso, caen fuera del alcance de esta Norma.

79. La presente Norma define un contrato oneroso como aquel en el cual los costos inevitables para cubrir las obligaciones establecidas en el contrato exceden a los beneficios económicos o al potencial de servicio que se espera recibir bajo el mismo, que incluye los importes recuperables. Por tanto, lo que se reconoce como una provisión conforme al párrafo 76, es la obligación presente neta después de deducir recuperaciones. Los costos inevitables de un contrato reflejan el menor costo neto para desvincularse del mismo, siendo éste el menor entre el costo de su cumplimiento, o la compensación o penalización resultante de su incumplimiento.

80. Antes de establecer por separado una provisión para un contrato oneroso, la entidad reconoce cualquier pérdida de valor que haya surgido en los activos dedicados a dicho contrato.

Reestructuración

81. Los siguientes ejemplos recogen sucesos que pueden caber dentro de la definición de reestructuración:

    (a) terminación o disposición de una actividad o servicio;

    (b) el cierre de una sucursal o terminación de las actividades de una dependencia gubernamental en una localidad o región específica, o reubicación de las actividades de una región a otra;

    (c) cambios en la estructura administrativa, por ejemplo, eliminación de un nivel o escala de los servicios de administración o dirección; y

    (d) reorganizaciones importantes que tienen un efecto significativo en la naturaleza y enfoque de las operaciones de la entidad.

82. Se reconocerá una provisión por costos de reestructuración, solo cuando se cumplan las condiciones generales de reconocimiento de provisiones establecidas en el párrafo 22. En los párrafos 83 a 96 se determina cómo aplicar los criterios generales de reconocimiento al caso de las reestructuraciones.

83. **Una obligación implícita de proceder a una reestructuración surge solo cuando una entidad:**

    (a) **tiene un plan formal y detallado para proceder a la reestructuración, en el que se identifican, al menos:**

        (i) **la actividad/unidad de operaciones o parte de la misma involucradas;**

        (ii) **las principales ubicaciones afectadas;**

        (iii) **la ubicación, función y número aproximado de empleados que serán indemnizados por prescindir de sus servicios;**

        (iv) **los desembolsos que se llevarán a cabo; y**

        (v) **cuando el plan será implementado; y**

    (b) **ha producido una expectativa válida entre los afectados, en el sentido de que la reestructuración se llevará a cabo, ya sea por haber comenzando a implementar el plan o por haber anunciado sus principales características a los mismos.**

84. Dentro del sector público, la reestructuración puede ocurrir a nivel del gobierno en su conjunto, a nivel de una cartera o ministerio, o a nivel de un organismo.

85. Evidencias de que un gobierno o una entidad individual han empezado a implementar un plan de reestructuración podrían ser, por ejemplo, el anuncio público de las principales características del plan, la venta o transferencia de activos, la notificación de la intención de cancelar los contratos de arrendamiento o el establecimiento de acuerdos alternativos para los clientes de servicios. El anuncio público de un plan detallado de reestructuración constituye una obligación implícita de reestructurar, solo si se hace de tal forma y con tal suficiencia de detalles (es decir, estableciendo las principales características del plan) que, se cree en las otras partes intervinientes -como son los usuarios del servicio, los proveedores y empleados (o sus representantes)- una expectativa válida de que el gobierno o la entidad van a llevar a cabo la reestructuración.

86. Para que el plan sea suficiente como para dar lugar a una obligación implícita por la entidad, al comunicárselo a los que resulten afectados por él, es necesario que su implantación esté planeada para dar comienzo en cuanto sea posible, y además que el calendario de actuaciones haga improbable cualquier cambio significativo sobre lo inicialmente previsto. Si se presumiese que transcurrirá un largo periodo de tiempo antes de comenzar la reestructuración, o que ésta llevará un tiempo irrazonablemente largo, será improbable que el plan cree en los mencionados terceros una expectativa válida de que el gobierno o la entidad individual están comprometidos, en el momento actual, a efectuar la reestructuración, debido a que el lapso de tiempo da al gobierno o la entidad oportunidades para cambiar sus planes.

87. Una decisión de reestructurar tomada por la administración o el órgano de dirección, tomada antes de la fecha de presentación, no da lugar a una obligación implícita a dicha fecha, salvo que la entidad, antes de tal fecha, haya:

(a) empezado a ejecutar el plan de reestructuración; o

(b) anunciado a los afectados por dicho plan las principales características del mismo, de forma suficientemente específica como para crear en ellos una expectativa válida de que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración.

Si una entidad comienza a ejecutar el plan de reestructuración, o anuncia sus principales características a los afectados por el mismo, después de la fecha de presentación, se requiere que revele este hecho, según lo establecido por la NICSP 14, *Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación*, si los efectos son significativos y la falta de información pudiera afectar a las

decisiones económicas de los usuarios tomadas a partir de los estados financieros.

88. Aunque una obligación implícita no se crea solo por una decisión de la administración o el órgano de dirección, sí puede originarse en diversos hechos anteriores relacionados con tal decisión. Por ejemplo, las negociaciones con los representantes de los trabajadores respecto a los pagos por cese, o con los compradores respecto a la venta o transferencia de una unidad de operaciones, pueden haber concluido quedando sujetas solo a la aprobación del órgano o del consejo de dirección. Una vez que se ha conseguido esta aprobación, y ha sido comunicada a los terceros implicados, la entidad tiene una obligación implícita para reestructurar, siempre y cuando se cumplan las condiciones del párrafo 83.

89. En algunos países, (a) la autoridad final para tomar decisiones sobre una entidad del sector público es conferida a un órgano o consejo de dirección entre cuyos miembros se encuentran representantes de intereses distintos a los de la administración (por ejemplo, trabajadores), o (b) puede que se necesite notificar a estos representantes antes de que el órgano o consejo de dirección tomen su decisión. Debido a que una decisión del órgano o consejo de dirección implica comunicarla a estos representantes, puede derivar en una obligación implícita de reestructuración.

Venta o transferencia de unidades de operación

90. **Como consecuencia de la venta o transferencia de una unidad de operaciones, no surge ninguna obligación hasta que la entidad se comprometa a vender o transferir la unidad, es decir, hasta que exista un acuerdo vinculante.**

91. Incluso en el caso de que la entidad haya tomado la decisión de vender una determinada operación, y haya anunciado públicamente su decisión, no estará comprometida a la venta hasta que haya identificado al comprador y exista un compromiso firme con él. Hasta el momento en que se produzca tal compromiso firme, la entidad puede cambiar sus intenciones iniciales, y por otra parte tendrá que tomar otro curso de acción si no puede encontrar un comprador que le ofrezca condiciones aceptables. En este caso hay que tener en cuenta que, al ser la venta solo una parte de la reestructuración, podría aparecer una obligación implícita por otros aspectos de la reestructuración antes de que existiera un compromiso firme de venta.

92. Una reestructuración en el sector público suele implicar la transferencia de unidades de operaciones de una entidad controlada a otra, así como la transferencia de unidades de operaciones por una contraprestación nula. Estas transferencias se producirán frecuentemente bajo una directiva gubernamental y no conllevarán acuerdos vinculantes, como se especifica en el párrafo 90. Solo hay una obligación cuando existe un acuerdo de

transferencia vinculante. Aun cuando las transferencias propuestas no conduzcan al reconocimiento de una provisión, la transacción planeada puede requerir suministrar información conforme a otras NICSP, tales como la NICSP 14 y la NICSP 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas.*

Provisiones de reestructuración

93. **La provisión por reestructuración debe incluir solo los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están:**

    (a) **necesariamente impuestos por la reestructuración; y**

    (b) **no asociados con las actividades que continúan en la entidad.**

94. Una provisión por reestructuración no incluye costos tales como los de:

    (a) reentrenamiento o reubicación continua del personal;

    (b) comercialización; o

    (c) inversión en nuevos sistemas y redes de distribución.

    Estos desembolsos se relacionan con la conducción futura de una actividad y no son pasivos de reestructuración en la fecha de presentación. Estos desembolsos se reconocen de la misma forma que si hubieran surgido de forma independiente a una reestructuración.

95. Los resultados negativos **(desahorro)** netos identificables, derivados de la operación de las actividades afectadas por la reestructuración, no se incluirán en el importe de la provisión, salvo que se relacionen con un contrato oneroso según lo definido en el párrafo 18.

96. Como se exige en el párrafo 61, las posibles ganancias derivadas de la venta de activos no se tendrán en consideración al medir el importe de la provisión por reestructuración, incluso aunque las mismas se consideren como una parte integrante de la propia reestructuración.

Información a revelar

97. **Para cada tipo de provisión, la entidad debe informar acerca de:**

    (a) **el valor en libros al inicio y al final del periodo;**

    (b) **las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;**

    (c) **los importes utilizados (es decir, los importes aplicados y cargados contra la provisión) durante el periodo;**

    (d) **los importes no utilizados que han sido objeto de reversión en el periodo; y**

(e) **el incremento durante el periodo en el importe descontado, resultante del paso del tiempo y el efecto de los cambios en la tasa de descuento.**

No se requiere información comparativa.

98. **La entidad debe revelar, por cada tipo de provisión, información sobre los siguientes extremos:**

(a) **una breve descripción de la naturaleza de la obligación y del momento previsible en el tiempo, en el que se producirán los flujos de salida resultantes de beneficios económicos o un potencial de servicio;**

(b) **una indicación de las incertidumbres sobre el importe o vencimiento de dichos flujos de salida. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros a los que se refiere el párrafo 58; y**

(c) **el importe de los reembolsos probables, expresando la cuantía de cualquier activo que haya sido reconocido con respecto a dicho reembolso.**

99. **Cuando una entidad opte por reconocer, en sus estados financieros, provisiones por beneficios sociales por los cuales no va a recibir a cambio, directamente de los receptores de los mismos, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proveídos, debería suministrar la información requerida en los párrafos 97 y 98 con respecto a dichas provisiones.**

100. **Salvo que la posibilidad de que vaya a existir un flujo de salida de recursos para liquidar una obligación sea remota, una entidad debe presentar, para cada clase de pasivo contingente en la fecha de presentación, una breve descripción de la naturaleza del pasivo contingente y, cuando sea practicable:**

(a) **una estimación de su efecto financiero, medido según lo establecido en los párrafos 44 a 62;**

(b) **una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y**

(c) **la posibilidad de obtener eventuales reembolsos.**

101. Al determinar qué provisiones o pasivos contingentes pueden ser agregados para formar una clase, es necesario considerar si la naturaleza de las partidas es suficientemente similar como para emitir una sola expresión

sobre ellas que satisfaga los requerimientos de los párrafos 98(a) y (b) y 100(a) y (b). De ese modo, puede resultar apropiado tratar como una sola clase de provisión una serie de importes referentes a un determinado tipo de obligación, pero no resultaría apropiado tratar como una sola clase importes referentes a los costos de una recuperación ambiental e importes que estén sujetos a una acción legal.

102. Cuando de un mismo conjunto de circunstancias surgen una provisión y un pasivo contingente, la entidad debe presentar la información requerida en los párrafos 97, 98 y 100 de forma que muestre la vinculación existente entre la provisión y el pasivo contingente.

103. En ciertas circunstancias, una entidad puede usar una tasación externa para valorar una provisión. En tales casos, la información relacionada con dicha valoración puede revelarse útilmente.

104. Los requerimientos sobre información a presentar establecidos en el párrafo 100 no se aplican a los pasivos contingentes que surgen de los beneficios sociales prestados por una entidad, por los cuales ésta no va a recibir de los receptores, directamente a cambio, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proporcionados (véanse los párrafos 1(a) y 7 a 11 para el examen de la exclusión de los beneficios sociales respecto a esta Norma).

105. **Cuando es probable que exista un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio, una entidad debe presentar una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes en la fecha de presentación y, cuando sea factible, una estimación de su efecto financiero, evaluado aplicando los principios establecidos para las provisiones en los párrafos 44 a 62.**

106. Esta Norma pretende que los requerimientos de información a revelar del párrafo 105 se apliquen solo a aquellos activos contingentes para los cuales haya una razonable expectativa de que van a ocasionar beneficios a la entidad. Es decir, no existe obligación de revelar esta información para todos los activos contingentes (véanse los párrafos 39 a 43 para un examen de los activos contingentes). Es importante que la información a revelar sobre los activos contingentes eviten ofrecer indicios que tergiversen las probabilidades de que tengan lugar ingresos. Por ejemplo, un activo contingente podría surgir de un contrato en que una entidad del sector público permita a una compañía del sector privado explotar una mina de su propiedad, a cambio de una regalía (canon o derecho de explotación) establecido con base en un precio fijado por tonelada extraída y la compañía ha comenzado la explotación. Además de revelar la naturaleza del acuerdo, debe cuantificarse el activo contingente cuando sea posible hacer una estimación razonable de la cantidad de mineral que se va a extraer y el horizonte temporal de los flujos de entrada de efectivo previsibles. Si no

hubiera reservas probadas o prevaleciera alguna otra circunstancia que indicara que la extracción del mineral fuese improbable, la entidad del sector público no revelaría la información requerida por el párrafo 105 por cuanto no hay un flujo de beneficios probable.

107. Las exigencias de revelar información del párrafo 105 se extienden a los activos contingentes provenientes de transacciones con contraprestación y sin contraprestación. El que un activo contingente exista o no en relación con ingresos por impuestos queda sometido a la interpretación de lo que constituye un hecho imponible. La determinación del hecho imponible para el ingreso por impuestos y sus posibles implicaciones para revelar información de activos contingentes relacionados con los mismos deben ser manejados como parte de un proyecto separado sobre ingresos provenientes de transacciones sin contraprestación.

108. **En aquellos casos en los que no se revele la información exigida por los párrafos 100 y 105, porque no sea posible hacerlo, se revelará este hecho.**

109. **En casos extremadamente raros, puede esperarse que revelar parte o toda la información requerida por los párrafos 97 a 107, perjudique seriamente a la posición de la entidad, en disputas con terceros relativas a la situación que contempla la provisión, el pasivo contingente o los activos de igual naturaleza. En tales casos, no es preciso que la entidad revele esta información, pero debe describir la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que se ha omitido la información y la razón por la cual no se ha revelado.**

Disposición transitoria

110. **El efecto de adoptar esta Norma en su fecha de vigencia (o antes) deberá presentarse como un ajuste al saldo inicial de los resultados (ahorro o desahorro) acumulados del ejercicio en que la Norma se adoptó por primera vez. Se recomienda a las entidades, pero no se les exige, que ajusten el saldo inicial de los resultados (ahorro o desahorro) acumulados del primer ejercicio presentado y reexpresen su información comparativa. En el caso de no reexpresar la información comparativa, se revelará este hecho.**

Fecha de vigencia

111. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2004. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2004, deberá revelar este hecho.**

111A. **El párrafo 5 se eliminó y se modificaron los párrafos 1 y 4 mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2011* emitido en octubre de 2011. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, debe revelar este hecho.**

112. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción.

Tablas

Provisiones, pasivos contingentes, activos contingentes y reembolsos

Estas tablas acompañan a la NICSP 19, pero no son parte de ella.

Provisiones y pasivos contingentes

Cuando, como resultado de sucesos pasados, pueda producirse un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, para cancelar: (a) una obligación presente, o (b) una obligación posible, cuya existencia será solo confirmada por que suceda o no suceda uno o más hechos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad:		
Existe una obligación presente que probablemente exija una salida de recursos.	**Existe una obligación posible, o una obligación presente, que puede o no exigir una salida de recursos.**	**Existe una obligación posible, o una obligación presente en la que se considera remota la posibilidad de salida de recursos.**
Se reconoce una provisión (párrafo 22).	No se reconoce ninguna provisión (párrafo 35).	No se reconoce ninguna provisión (párrafo 35).
Se exige revelar información sobre la provisión (párrafos 97 y 98).	Se exige revelar información sobre el pasivo contingente (párrafo 100).	No se exige revelar ningún tipo de información a (párrafo 100).

Un pasivo contingente también surge en los casos extremadamente raros en que un pasivo no puede reconocerse porque no puede medirse de manera fiable. Se requiere información a revelar sobre el pasivo contingente.

Activos contingentes

En el caso de que, como consecuencia de sucesos pasados, exista un activo posible, cuya existencia ha de ser confirmada solo porque ocurra, o en su caso no ocurra, uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.		
El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio es prácticamente cierto.	**El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio es probable, pero no prácticamente cierto.**	**El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio no es probable.**
El activo no es de carácter contingente (párrafo 41).	No se reconoce ningún activo (párrafo 39).	No se reconoce ningún activo (párrafo 39).
	Se exige revelar información (párrafo 105).	No se exige revelar ningún tipo de información a (párrafo 105).

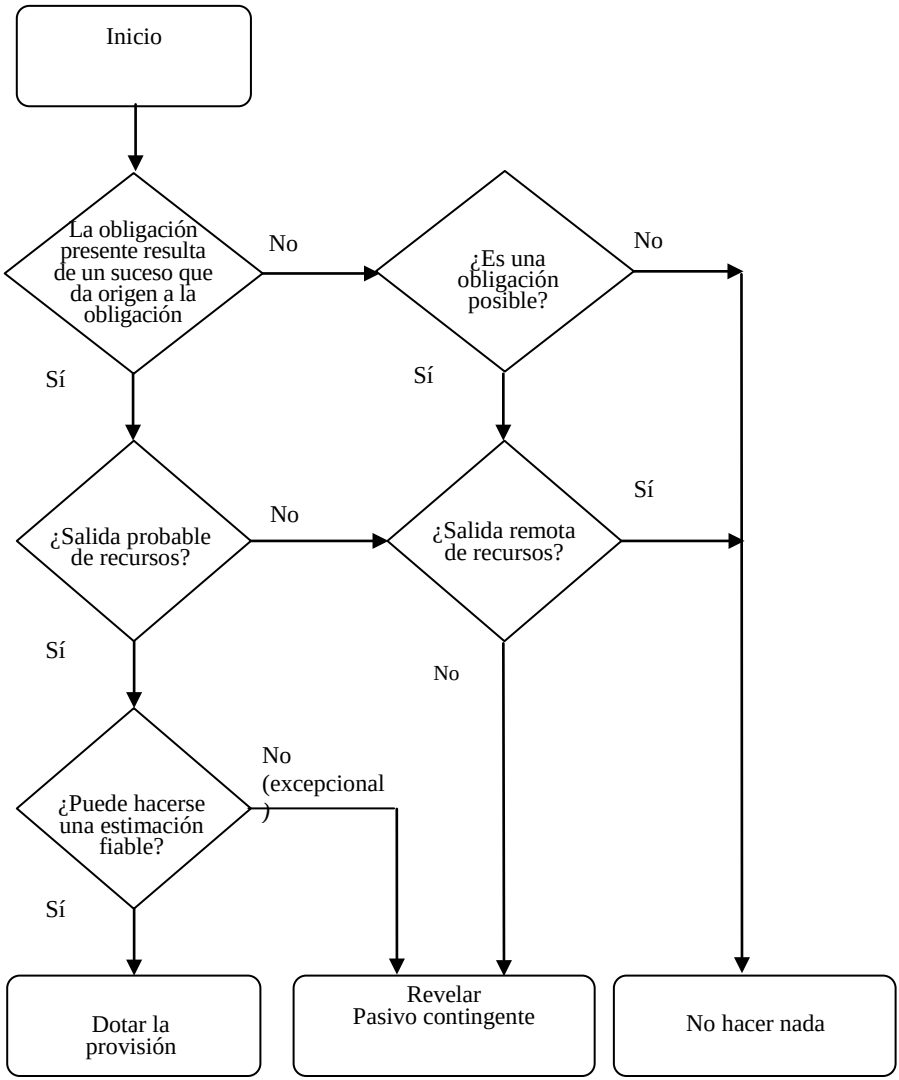
Reembolsos

Se espera que una parte o la totalidad de los desembolsos necesarios para liquidar una provisión sean reembolsados por un tercero.		
La entidad no ha contraído obligaciones por la parte del desembolso que ha de ser reembolsado por el tercero.	**La obligación por el importe que se espera sea reembolsado permanece en la entidad, y hay una certeza casi total de que el reembolso se recibirá si la entidad liquida la provisión.**	**La obligación por el importe que se espera sea reembolsado permanece en la entidad y no existe total certeza sobre el reembolso si la entidad liquida la provisión.**
La entidad no tiene ningún pasivo por el importe que ha de ser reembolsado (párrafo 67).	El reembolso se reconoce, en el estado de situación financiera como un activo separado y puede ser compensado con el gasto asociado en el estado de rendimiento financiero. El importe reconocido por el reembolso previsto no debe exceder al pasivo (párrafos 63 y 64).	El reembolso previsto no se reconoce como activo (párrafo 63).
No se exige revelar información.	Se suministra información sobre el reembolso junto con el importe reconocido para el mismo (párrafo 98(c)).	Se revela información sobre el reembolso esperado (párrafo 98(c)).

Árbol ilustrativo de decisión

Este árbol de decisión acompaña a la NICSP 19, pero no forma parte de la misma.

Nota: En algunos casos, no resulta claro si existe o no una obligación presente. En estos casos, se considera que un suceso pasado da lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la información disponible, es más probable que improbable que la obligación presente exista en la fecha de presentación (párrafo 23 de esta Norma).



Guía de Implementación

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

Reconocimiento

GI1. Todas las entidades a las cuales se refieren los ejemplos tienen como fecha de presentación el 31 de diciembre. En todos los casos existe la suposición de que puede hacerse una estimación fiable de todas las salidas de recursos esperadas. En algunos ejemplos, las circunstancias descritas pueden haber dado lugar al deterioro del valor de los activos, en los ejemplos no se trata este aspecto.

GI2. Las referencias cruzadas que se indican en los ejemplos indican los párrafos de la Norma que son particularmente relevantes. Esta guía debe leerse en el contexto del texto completo de la norma.

GI3. Las referencias hechas a “mejor estimación” corresponden al importe del valor presente, en el cual el efecto del valor en el tiempo del dinero es relevante.

Garantías

GI4. El Departamento Gubernamental A fabrica equipos de búsqueda y rescate que se van a destinar tanto para uso del Gobierno como para la venta al público. En el momento de la venta, el Departamento otorga a los compradores garantías post-venta para ciertos productos. Bajo los términos de venta, el Departamento se compromete a resarcir, mediante reparación o reemplazo, los defectos de fabricación que se manifiesten dentro de los tres años a partir de la fecha de la venta. Por la experiencia pasada, es probable (es decir, más probable que improbable) que se produzcan algunas reclamaciones al amparo de las garantías otorgadas.

Análisis

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma – El suceso que da origen a la obligación es la venta del producto con garantía, la cual hace que se produzca una obligación legal.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para cubrir el pago de la obligación – Flujo probable con respecto a las garantías, tomadas éstas en su conjunto (véase el párrafo 32).

Conclusión

Se reconoce una provisión y para ello se toma la mejor estimación de los costos de compensación asociados a los productos con garantía vendidos en o antes de la fecha de presentación (véanse los párrafos 22 y 32).

Terreno contaminado—Legislación cuya promulgación es prácticamente segura

GI5. Un gobierno provincial posee un almacén en un terreno cercano a un puerto. El gobierno provincial ha mantenido la propiedad del terreno porque puede necesitarlo para una futura expansión de sus operaciones portuarias. En los últimos diez años, arrendó la propiedad a un grupo de agricultores, quienes la usaron para almacenaje de productos químicos agrícolas. El gobierno central anuncia su intención de promulgar una legislación ambiental que requiere que los dueños de una propiedad se responsabilicen de la contaminación ambiental, incluyendo el costo de saneamiento del terreno contaminado. Como consecuencia, el gobierno provincial da inicio a una política sobre productos químicos de riesgo y comienza a aplicarla a sus actividades y propiedades. En esta etapa se pone de manifiesto que los productos químicos agrícolas han contaminado el terreno que rodea al almacén. El gobierno provincial no ha recurrido contra los agricultores, o la compañía de seguros de los agricultores, respecto a los costos de saneamiento. Sin embargo, es prácticamente seguro que, poco después del 31 de diciembre del año 2001, se aprobará en el país en cuestión una ley, ahora en proyecto, que obligará a la entidad a sanear y limpiar los terrenos ya contaminados.

Análisis

Obligación presente que resulta de un hecho pasado que genera obligación - el suceso que da origen a la obligación es la contaminación de los terrenos, a causa de la práctica seguridad de la aprobación de la legislación que exige su saneamiento y limpieza.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación – Probable.

Conclusión

Se reconoce una provisión, utilizando para ello la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza de los terrenos (véanse los párrafos 22 y 30).

Obligación implícita para sanear terrenos contaminados

GI6. Un gobierno tiene una política ambiental ampliamente conocida, mediante la cual se compromete a limpiar toda la contaminación que el propio gobierno genere. El gobierno tiene la reputación de hacer honor a sus compromisos. En la jurisdicción no está vigente ninguna legislación ambiental. En el curso de unos ejercicios navales se daña una nave, filtrándose una importante cantidad de petróleo. El gobierno accede a pagar los costos del saneamiento inmediato y los costos en curso de vigilancia y asistencia a animales marinos y pájaros.

Análisis

Obligación presente que resulta de un hecho pasado que genera obligación - El hecho generador de la obligación es la contaminación ambiental, la cual origina una obligación implícita debido a que la política y comportamiento previos del gobierno han creado una expectativa válida de que el gobierno procederá al saneamiento de la contaminación causada.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación – Probable.

Conclusión

Se reconoce una provisión, utilizando para ello la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza de los terrenos (véanse los párrafos 22 y 30).

Cantera de grava

GI7. Un gobierno explota una cantera de grava en el terreno de una compañía del sector privado que se lo ha arrendado comercialmente. La grava se usa para la construcción y mantenimiento de caminos. El acuerdo con los propietarios requiere que el gobierno restaure el entorno de la cantera eliminando todas las construcciones, reformando el terreno y reemplazando todo el manto del mismo. El 60% de los eventuales costos de restauración se relacionan con la demolición de las construcciones de la cantera y la restauración del lugar, y el 40% los produce la extracción de grava. En la fecha de presentación, se han hecho las construcciones en la cantera y se ha comenzado la excavación del sitio, pero no se ha extraído grava.

Análisis

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación - Las construcciones y excavaciones realizadas en la cantera crean, bajo los términos del acuerdo, la obligación legal de eliminar las construcciones y restaurar el sitio y constituyen, por tanto, un hecho que genera obligación. En la fecha de presentación, sin embargo, no existe obligación de remediar el daño que causará la extracción de grava.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación – Probable.

Conclusión

Se reconoce una provisión por el importe de la mejor estimación para el 60% de los eventuales costos relacionados con la demolición de las construcciones y la restauración del terreno (véase el párrafo 22). Estos costos se incluyen como parte del costo de la cantera. El 40% de los costos producidos por la extracción de grava se reconocen progresivamente como un pasivo, conforme se vaya extrayendo la grava.

Política de reembolso

GI8. Una dependencia gubernamental de almacenes opera como una agencia centralizada de compras y permite que el público compre suministros excedentes. Dicha dependencia sigue una política de reembolso de las ventas a los clientes que no estén satisfechos con ellas, incluso en los casos en los que no hay obligación legal de hacerlo. Su política de reembolsos es conocida de forma general.

Análisis

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación - El suceso que da origen al compromiso es la venta del producto, de la que surge la obligación implícita, puesto que el comportamiento pasado del almacén ha dado pie a la creación de una expectativa válida por parte de los clientes, a los que éste reembolsa a voluntad sus compras.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación – Probable, puesto que una determinada proporción de los bienes se devuelven y reembolsan (véase el párrafo 32).

Conclusión

Se reconoce una provisión, tomando para ello la mejor estimación de los costos de reembolso (véanse los párrafos 18 (definición de obligación implícita), 22, 25 y 32).

Cierre de una división, que no se llevará a cabo antes de la fecha de presentación

GI9. El 12 Diciembre 2004 un gobierno decide cerrar una división de un organismo gubernamental. No se había comunicado esta decisión a ninguno de los afectados antes de la fecha de presentación (31 de diciembre de 2004), ni se había tomado ninguna otra medida para implementar la decisión.

Análisis

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma – No ha habido ningún suceso que de origen a compromisos, y por tanto no existe obligación alguna.

Conclusión

No se reconoce ninguna provisión (véanse los párrafos 22 y 83).

Contratación externa de una división – Implementación antes de la fecha de presentación

GI10. El 12 de diciembre de 2004 un gobierno decide la contratación externa de una división de un departamento gubernamental. El 20 de diciembre de 2004 el gobierno acuerda un plan en detalle para contratar externamente la división y al personal de la misma se le comunica el despido.

Análisis

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación - El hecho generador de la obligación es la comunicación de la decisión al personal, la cual da lugar a una obligación implícita desde dicha fecha, puesto que se crea una expectativa válida de que la división va a ser contratada externamente.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación – Probable.

Conclusión

Se reconoce una provisión a 31 de diciembre de 2004, tomando para ello la mejor estimación de los costos de la contratación externa de la división (véanse los párrafos 22 y 83).

Obligación legal de colocación de filtros de aire

GI11. Bajo una nueva legislación, una entidad de un gobierno local es obligada a colocar nuevos filtros de aire a sus edificios públicos antes del 30 de junio de 2005. La entidad no ha colocado los filtros de aire.

Análisis

(a) En la fecha de presentación de 31 de diciembre de 2004

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación - No hay evento alguno que de origen a la obligación de incurrir en el costo de colocación de los filtros de aire ni en las multas que la legislación prevea de no colocarlos.

Conclusión

No se reconoce ninguna provisión por el costo de colocación de los filtros (véanse los párrafos 22 y 25 a 27).

Análisis

(b) En la fecha de presentación de 31 de diciembre de 2005

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación - No existe aún ninguna obligación por los costos de colocación de los filtros de

aire, puesto que el hecho generador de obligaciones (la colocación de los filtros) no ha tenido lugar. Sin embargo, en virtud de lo que prevea la legislación, ha podido surgir una obligación de pago de multas o sanciones, puesto que se ha producido el suceso que da origen a la sanción (el incumplimiento de las Normas de funcionamiento en los edificios públicos).

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación – La evaluación de la probabilidad de incurrir en multas y sanciones por incumplimiento depende de los detalles de la legislación y la severidad de aplicación del régimen legal.

Conclusión

No se reconocerá provisión alguna por los costos de los filtros para el humo. No obstante, se ha de reconocer una provisión por importe de la mejor estimación de las multas o sanciones, siempre que haya más posibilidad de que sean impuestas a la entidad que de lo contrario (véanse los párrafos 22 y 25 a 27).

Actualización formativa del personal como consecuencia de cambios en el sistema del impuesto a las ganancias

GI12. El gobierno ha introducido ciertos cambios en el sistema del impuesto a las ganancias de las entidades. Como resultado de estos cambios, el departamento de tributación (entidad que informa) necesitará actualizar los conocimientos de una gran proporción de su personal administrativo y supervisor, para asegurar el cumplimiento continuo de la regulación de los servicios financieros. En la fecha de presentación, no se han llevado a cabo acciones formativas.

Análisis

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma – No ha habido ningún suceso que de origen a compromisos (en concreto no se han producido las acciones formativas), y por tanto no existe obligación alguna.

Conclusión

No se reconoce ninguna provisión (véanse los párrafos 22 y 25 a 27).

Contrato de carácter oneroso

GI13. La lavandería de un hospital opera desde un edificio que el hospital (entidad que informa) tiene alquilado mediante un acuerdo de arrendamiento operativo. Durante diciembre de 2004 la lavandería se traslada a un nuevo edificio. El contrato de arrendamiento por el antiguo edificio sigue vigente por los próximos cuatro años; no puede rescindirse. El hospital no tiene un uso

alternativo que pueda darle al edificio y el edificio no puede ser realquilado a otro usuario.

Análisis

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma **–** El suceso en el que tiene su origen la obligación, de tipo legal, es la firma del contrato de arrendamiento.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación – Cuando el arrendamiento se convierte en oneroso, es probable la salida de recursos que incorporan beneficios económicos. (Hasta que el contrato no se vuelva oneroso, el hospital contabilizará el contrato según la NICSP 13, *Arrendamientos*).

Conclusión

Se reconocerá una provisión, por el importe de la mejor estimación de los pagos inevitables que se deriven del arrendamiento (véanse los párrafos 13(b), 22 y 76).

Un aval individual

GI14. Durante 2004 un gobierno provincial otorga, por determinados préstamos, un aval a un agente del sector privado que es suministrador de servicios públicos a cambio de honorarios y cuya situación financiera es buena en esa época. Durante 2005 la situación financiera del agente se deteriora y, el 30 de junio de 2005, el agente solicita entrar en una situación legal de protección ante sus acreedores.

Este contrato cumple la definición de contrato de garantía financiera de la NICSP 29, excepto en lo que hace referencia a que el emisor elige tratar estos contratos como contratos de seguro de acuerdo con las normas de contabilidad nacionales o internaciones aplicables que tratan los contratos de seguro. El siguiente es un ejemplo de una política contable que cumple con los requerimientos de la NICSP 29 sobre contratos de garantía financiera dentro del alcance de la NICSP 29.

Análisis

(a) A 31 de diciembre de 2004

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma **–** El suceso que da origen a la obligación, de tipo legal, es la prestación del aval.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación – No es probable una salida de recursos al 31 Diciembre 2004.

Conclusión

Se reconoce el aval a valor razonable.

Análisis

(b) A 31 de diciembre de 2005

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma – El suceso que da origen a la obligación, de tipo legal, es la prestación del aval.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación – Es probable que, a 31 de diciembre de 2005, se requiera, para liquidar la obligación, de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio.

Conclusión

El aval se mide posteriormente al mayor de (a) la mejor estimación de la obligación (véanse los párrafos 22, 31 y 109), y (b) el importe reconocido inicialmente, menos, cuando proceda, la amortización acumulada de acuerdo con la NICSP 9 *Ingresos de Transacciones con Contraprestación.*

Un caso judicial

GI15. En el 2004, tras la celebración de un almuerzo, mueren diez personas, posiblemente a causa de un envenenamiento alimenticio producido por productos vendidos por un restaurante en un museo público (entidad que informa). Se emprendieron reclamaciones legales contra la entidad solicitando indemnización por daños, cuya responsabilidad ésta no aceptaba. Hasta la fecha de autorización de los estados financieros del ejercicio cerrado el 31 de diciembre del año 2004 para su emisión, los abogados de la entidad eran de la opinión de que la entidad probablemente no sería declarada culpable, y por tanto no tendría que afrontar ninguna responsabilidad. Sin embargo, cuando la entidad prepara los estados financieros para el año que termina el 31 de diciembre de 2005, sus abogados avisan de que, por la evolución del caso, es probable que la entidad pueda ser declarada culpable.

Análisis

(a) A 31 de diciembre de 2004

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma – A partir de la evidencia disponible, en la fecha de la aprobación de los estados financieros por parte del órgano de gestión de la entidad, no existe obligación alguna a consecuencia de sucesos pasados.

Conclusión

El museo no reconoce ninguna provisión (véanse los párrafos 23 y 24). La reclamación será presentada como un pasivo contingente en las notas, salvo que se considere que la probabilidad de un flujo de salida es remota (véanse los párrafos 100 y 109).

Análisis

(b) A 31 de diciembre de 2005

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma **–** A partir de la evidencia disponible, existe una obligación presente.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación – Probable.

Conclusión

Se reconoce una provisión por un cuantía igual a la mejor estimación del importe por el cual se va a liquidar la obligación (véanse los párrafos 22 a 24 y 109).

Reparaciones y mantenimiento

GI16. Algunos activos requieren, además del mantenimiento rutinario, desembolsos sustanciales cada varios años para importantes reacondicionamientos o reparaciones, así como sustitución de sus principales componentes. En la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, se proporcionan guías para distribuir la inversión realizada 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.

Costos de renovación, en caso de que no exista obligación legal de hacerlo

GI17. El horno de calefacción de un edificio que ha sido dado en arrendamiento por un departamento gubernamental a una serie de inquilinos del sector público, tiene un revestimiento que, cada cinco años, necesita ser reemplazado por razones técnicas. En la fecha de presentación, el revestimiento ha estado en uso durante los últimos tres años.

Análisis

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma **–** No hay obligación presente alguna.

Conclusión

No se reconoce ninguna provisión (véanse los párrafos 22 y 25 a 27).

No se reconoce el costo del reemplazo del revestimiento, pues, en la fecha de presentación, no existe ninguna obligación de reemplazarlo independientemente las acciones futuras de la entidad, ya que incluso la intención de incurrir en el desembolso depende de que la entidad decida continuar operando el horno o reemplazar el revestimiento. En lugar de reconocer una provisión, en la depreciación del revestimiento se tiene en cuenta su consumo, es decir, el costo será distribuido en cinco años. Por lo tanto, los costos de reemplazar el viejo revestimiento serán capitalizados, y el consumo correspondiente a cada nueva inversión será mostrado como un gasto por depreciación a lo largo de los siguientes cinco años.

Costos de renovación, en caso de que exista obligación legal de hacerlo

GI18. Un servicio de cartografía gubernamental es obligado por ley a llevar a cabo una reparación general, una vez cada tres años, a la aeronave que usa para el trazado aéreo de sus mapas.

Análisis

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma – No hay obligación presente alguna.

Conclusión

No se reconoce ninguna provisión (véanse los párrafos 22 y 25 a 27).

No se reconocen como provisión los costos de la reparación general de la aeronave, por las mismas razones que, en el ejemplo 11A, no se reconoce como provisión el costo de reemplazo del revestimiento del horno. Por tanto, ni siquiera cuando existe obligación legal de hacer la revisión nace un pasivo, puesto que la obligación en cuestión no es independiente de las actuaciones futuras de la entidad: la entidad puede evitar el desembolso futuro con las actuaciones correspondientes, por ejemplo vendiendo el aparato antes de que se cumpla el plazo de hacer la revisión.

Información a revelar

A continuación se presentan dos ejemplos de la información en notas exigida por el párrafo 98.

Garantías

GI19. Una entidad gubernamental, responsable de la prevención de accidentes en centros de trabajo, en el momento de la venta de sus productos de seguridad concede garantías a los compradores. Según los términos de la garantía, la entidad se compromete, por un periodo de dos años a partir de la fecha de venta, a reparar o reemplazar los artículos que no funcionen satisfactoriamente. En la fecha de presentación, se ha reconocido una provisión de 60.000 unidades monetarias. El anterior importe no ha sido

objeto de descuento, puesto que el efecto de la actualización es insignificante. Se revela la siguiente información:

Se ha dotado una provisión de 60.000 unidades monetarias para cubrir las reclamaciones derivadas de las garantías por los productos vendidos durante los tres últimos ejercicios económicos. Se aplica la mayor parte de este importe en el próximo año económico, y la totalidad del saldo lo será en los próximos dos años a partir de la fecha de presentación.

Costos por retiro del servicio

GI20. En 2005, una instalación de investigación de propiedad estatal que utiliza un reactor nuclear para el desarrollo de isótopos de radio empleados con fines médicos, reconoce una provisión de 300 millones de unidades monetarias por concepto de costos de desmantelamiento de las instalaciones. El importe de la citada provisión ha sido estimado utilizando la hipótesis de que el desmantelamiento tendrá lugar en un plazo de 60 a 70 años. No obstante, cabe la posibilidad de que no tenga lugar hasta un plazo de 100 a 110 años, en cuyo caso el valor presente de los costos quedaría reducido de manera significativa. Se revela la siguiente información:

Se ha reconocido una provisión de 300 millones de unidades monetarias para los costos desmantelamiento de la instalación. Se espera incurrir en estos costos entre 2065 y 2075; pero existe la posibilidad de que dicho desmantelamiento no se produzca sino hasta el 2105-2115. Si los costos se midieran a partir de la expectativa de que no se incurriría en ellos hasta 2105-2115, la provisión se vería reducida en 136 millones. El importe de la provisión ha sido estimado usando la tecnología y precios corrientes y descontándola mediante una tasa de descuento real del 2%.

Exención de revelar información

Seguidamente se ofrece un ejemplo de la información en notas exigida por el párrafo 109, donde alguna de la información requerida no es suministrada porque puede esperarse que perjudique seriamente la posición de la entidad.

GI21. Una entidad de investigación gubernamental está envuelta en un litigio con una empresa que alega que dicha entidad gubernamental ha vulnerado su propiedad intelectual en lo referente al uso de material genético y pide una indemnización de 100 millones de unidades monetarias por concepto de daños. La entidad gubernamental de investigación reconoce una provisión conforme a su mejor estimación de la obligación pero no revela la información prevista en los párrafos 97 y 98 de esta norma. Se revela la siguiente información:

Existe un litigio en proceso contra esta entidad, en relación con una compañía que alega que la entidad ha infringido sus derechos de patente y pide una indemnización de 100 millones de unidades monetarias por concepto

de daños. No se detalla la información requerida por la NICSP 19, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, puesto que revelar los datos correspondientes puede esperarse que perjudique seriamente el desenlace del litigio. El órgano de dirección opina que la entidad podrá defender con éxito su posición en el proceso.

Ejemplo ilustrativo

Este Ejemplo acompaña a la NICSP 19, pero no es parte de la misma.

Valor presente de una provisión

El siguiente ejemplo ilustra los asientos del diario que se hacen al reconocer inicialmente el valor presente de una provisión y el posterior reconocimiento de los incrementos en el dicho valor. El incremento en la provisión se reconoce como un gasto por intereses (párrafo 70).

EI1. El valor esperado de una provisión al final del año 5 es de 2.000 unidades monetarias. Este valor esperado no ha sido ajustado por el riesgo. Se ha estimado como apropiada una tasa de descuento del 12%, la cual tiene en cuenta el riesgo asociado al correspondiente flujo de efectivo.

EI2. Los asientos de diario para registrar la provisión y los cambios en su valor ocurridos cada año, son los siguientes:

Final del ejercicio contable actual:

Debe	Gasto	1.134,85	
Haber	Provisión		1.134,85

Final del Año 1:

Debe	Gasto por intereses	136,18	
Haber	Provisión		136,18

Final del Año 2:

Debe	Gasto por intereses	152,52	
Haber	Provisión		152,52

Final del Año 3:

Debe	Gasto por intereses	170,83	
Haber	Provisión		170,83

Final del Año 4:

Debe	Gasto por intereses	191,33	
Haber	Provisión		191,33

Final del Año 5:

Debe	Gasto por intereses	214,29	
Haber	Provisión		214,29

Cálculos:		**Incremento:**
Momento actual:	Valor presente = $2.000/(1,12)^5$ = 1.134,85	
Final del Año 1:	Valor presente = $2.000/(1,12)^4$ = 1.271,04	136,18
Final del Año 2:	Valor presente = $2.000/(1,12)^3$ = 1.423,56	152,52
Final del Año 3:	Valor presente = $2.000/(1,12)^2$ = 1.594,39	170,83
Final del Año 4:	Valor presente = $2.000/(1,12)^1$ = 1.785,71	191,33
Final del Año 5:	Valor presente = $2.000/(1,12)^0$ = 2.000,00	214,29

Comparación con la NIC 37

La NICSP 19 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 37 (1998). Las principales diferencias entre la NICSP 19 y la NIC 37 son las siguientes:

- La NICSP 19 incluye comentarios adicionales a la NIC 37, para aclarar la aplicación de la normativa a la contabilidad de las entidades del sector público. En particular, el alcance de la NICSP 19 clarifica que la Norma no se aplica a las provisiones y pasivos contingentes resultantes de los beneficios sociales prestados por una entidad, por los cuales no reciba ésta a cambio, directamente de los receptores, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proveídos. No obstante, si la entidad opta por reconocer provisiones por los beneficios sociales, la NICSP 19 requiere que se suministre determinada información a ese respecto.
- En la NICSP 19 se ha modificado el texto en negrita de la NIC 37 y se ha agregado un comentario adicional para aclarar que, en el caso de los contratos de carácter oneroso, es la obligación presente neta, después de descontar las recuperaciones, la que se reconoce como provisión.
- El párrafo de alcance de la NICSP 19 aclara que, si bien las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes que surgen de los beneficios sociales de los trabajadores están excluidos del alcance de esta Norma, ésta, sin embargo, sí que se aplica a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes que surgen de los beneficios por cese que producen las reestructuraciones que la Norma aborda.
- La NICSP 19 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 37. Los ejemplos más significativos son los términos “ingreso” (en lugar de ingreso de actividades ordinarias) y “estado de rendimiento financiero” en la NICSP 19. Los términos equivalentes en la NIC 37 son “ingreso” y “estado de resultados”.
- La NICSP 19 contiene las definiciones de los términos técnicos utilizados en la NIC 37 y una definición adicional para “contratos pendientes de ejecución”.
- Los Guía de implementación ha sido modificada para hacer que refleje mejor el ámbito del sector público.
- La NICSP 19 contiene un Ejemplo ilustrativo que ilustra los asientos de diario para el reconocimiento de los cambios en el valor de una provisión que tienen lugar en el tiempo por efecto del factor descuento.

NICSP 20-INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 24 (revisada 1994), *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 24, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 20-INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* fue emitida en octubre de 2002.

Desde entonces, la NICSP 20 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 20

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
24	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010

Octubre de 2002

NICSP 20-INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1–3
Definiciones	4–17
Familiares próximos de un individuo	5
Personal clave de la gerencia	6–9
Partes relacionadas	10–15
Remuneración del personal clave de la gerencia	16
Derechos de voto	17
Acerca de las partes relacionadas	18–21
Remuneración del personal clave de la gerencia	21
Materialidad o Importancia relativa	22
Información a revelar	23–41
Información a revelar sobre control	25–26
Información a revelar sobre transacciones entre partes relacionadas	27–33
Información a revelar - Personal clave de la gerencia	34–41
Fecha de vigencia	42–43
Guía de implementación	
Comparación con la NIC 24	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*, está contenida en el objetivo y párrafos 1 a 43. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 20 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.* La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

El objetivo de la presente norma es exigir la revelación de información sobre la existencia de relaciones entre partes relacionadas cuando existe control y revelar información sobre transacciones entre la entidad y sus partes relacionadas bajo ciertas circunstancias. Esta información se exige para fines de rendición de cuentas y para facilitar una mejor comprensión de la situación financiera y rendimiento de la entidad que informa. El principal elemento a tener en cuenta a la hora de revelar información acerca de partes relacionadas es (a) identificar qué partes son controladas o influidas significativamente por la entidad que informa y (b) determinar que información debe revelarse sobre las transacciones con esas partes.

Alcance

1. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo), debe aplicar esta norma para revelar información sobre relaciones entre partes relacionadas y ciertas transacciones con partes relacionadas.**

2. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

3. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitidas por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

Definiciones

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

   Familiares cercanos a una persona (Close members of the family of an individual) son aquellos miembros de la familia inmediata de una persona o familiares cercanos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus relaciones con la entidad.

   Personal clave de la gerencia (Key management personnel) son:

   (a) **Todos los directivos o miembros del órgano de gobierno de la entidad; y**

   (b) **otras personas que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad que informa. Cuando se cumple esta exigencia, el personal clave de la gerencia incluye:**

      (i) **cuando haya un miembro del órgano de gobierno de una entidad con autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de**

la entidad que presenta los estados financieros, ese miembro;

(ii) **cualquier consejero clave de ese miembro; y**

(iii) **a menos que ya esté incluido en (a), el grupo de altos cargos de la entidad que presenta los estados financieros, incluyendo el director general o principal responsable de la entidad que informa.**

Supervisión (Oversight) significa la supervisión de las actividades de una entidad, con la autoridad o responsabilidad de controlar, o ejercitar una influencia significativa sobre las decisiones financieras y operativas de la entidad.

Parte relacionada (Related party) una parte se considera relacionada con otra parte si una de ellas tiene la posibilidad (a) de ejercer el control sobre la otra, o (b) de ejercer influencia significativa sobre ella al tomar sus decisiones financieras y operativas o si la parte relacionada y otra entidad están sujetas a control común. Las partes relacionadas incluyen:

(a) **entidades que directamente, o indirectamente a través de uno o más intermediarios, controlan o son controladas por la entidad que presenta los estados financieros;**

(b) **asociadas (véase la NICSP 7, *Inversiones en Asociadas*);**

(c) **individuos que posean, directa o indirectamente, alguna participación en la entidad que informa, de manera que les permita ejercer influencia significativa sobre la misma, así como los familiares próximos de tales individuos;**

(d) **personal clave de la gerencia y familiares próximos a los mismos; y**

(e) **entidades en las cuales cualquiera de las personas descritas en c) o d) posea, directa o indirectamente, una participación sustancial, o sobre las que tales personas pueden ejercer influencia significativa.**

Transacción entre partes relacionadas (Related party transaction) es toda transferencia de recursos u obligaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue o no un precio. Las transacciones entre partes relacionadas excluyen transacciones con cualquier otra entidad que solamente es una parte relacionada debido a su dependencia económica de la entidad que informa o del gobierno del que forma parte.

Remuneración del personal clave de la gerencia (Remuneration of key management personnel) es cualquier prestación o beneficio pagado por la entidad que presenta los estados financieros al personal clave de la gerencia, que se deriva directa o indirectamente de los servicios suministrados en su condición de miembros del órgano de gobierno, o de cualquier otro modo como empleados de la entidad que informa.

Influencia significativa (a los efectos de esta Norma) (Significant influence) es la capacidad de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la entidad participada, sin llegar a tener el control sobre la misma. Puede ejercerse una influencia significativa de varias formas, normalmente, a través de la representación en el consejo de administración u órgano de gobierno equivalente pero también, por ejemplo, a través de la participación en (a) el proceso de fijación de políticas, (b) transacciones significativas entre entidades que pertenecen a una misma entidad económica, (c) intercambio de personal directivo o (d) dependencia tecnológica. La influencia significativa puede obtenerse a través de una participación en la propiedad, por derecho legal o por acuerdos. En el caso de participación en la propiedad, se presume la existencia de influencia significativa si se cumplen las condiciones dadas en la definición de la NICSP 7.

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 por separado.

Familiares próximos de un individuo

5. A efectos de aplicación de esta Norma es necesario valorar si un individuo debe ser identificado como familiar próximo de un individuo. En ausencia de información que indique lo contrario, como que el cónyuge u otro pariente está alejado del individuo, se presume que los siguientes miembros próximos a la familia y parientes cercanos tienen, o están sujetos a, una influencia tal como para satisfacer la definición de familiares próximos a un individuo:

   (a) un cónyuge o pareja, hijos a su cargo o parientes que viven en el hogar común;

   (b) un abuelo/a, padre o madre, los hijos que no estén a su cargo, nietos, hermano o hermana; y

   (c) el cónyuge o pareja de un hijo/a, un suegro/a, un cuñado/a.

Personal clave de la gerencia

6. El personal clave de la gerencia incluye a todos los directivos o miembros del órgano de gobierno de la entidad que informa, cuando dicho órgano

tiene la autoridad y responsabilidad de la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad. En el nivel del gobierno en su conjunto, el órgano de gobierno puede consistir de un conjunto elegido o nombrado de representantes (por ejemplo, un presidente o gobernados, ministros, consejeros o concejales o los designados por ellos).

7. Si una entidad está sometida a la supervisión de un representante electo o nombrado del órgano de gobierno o gobierno al cual pertenece dicha entidad, esa persona se incluirá en el personal clave de la gerencia si la función de vigilancia incluye la autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad. En muchas jurisdicciones, los consejeros clave de esa persona pueden no poseer suficiente autoridad, legal o de otro tipo, como para satisfacer la definición de personal calve de la gerencia. En otras jurisdicciones, los consejeros clave de esa persona pueden ser considerados como personal clave de la gerencia porque tienen una relación especial de trabajo con un individuo que tiene control sobre la entidad. Ellos, por lo tanto tienen acceso a información privilegiada y también pueden ejercer control o una influencia significativa sobre una entidad. Se requiere el ejercicio del juicio para valorar si un individuo es un consejero clave y si ese asesor satisface la definición de personal clave de la gerencia o es una parte relacionada.

8. El órgano de gobierno, junto con el director general y el grupo de altos cargos tiene la autoridad y responsabilidad en la planificación y control de las actividades de la entidad, gestión de los recursos y del logro en general de los objetivos de la entidad. Por lo tanto, el personal clave de la gerencia incluirá al director general y grupo de altos cargos de la entidad que presenta sus estados financieros. En algunas jurisdicciones, los funcionarios no tienen suficiente autoridad y responsabilidad como para ser calificados como personal clave de la gerencia (tal y como se define en esta norma) de la entidad que informa considerada como el gobierno en su conjunto. En estos casos, el personal clave de la gerencia solo incluirá aquellos miembros elegidos del órgano de gobierno que tienen mayor responsabilidad para el gobierno; a menudo esas personas se las denomina Consejo de Ministro.

9. El grupo de altos cargos de una entidad económica puede abarcar individuos tanto de la entidad controladora como de otras entidades que integran colectivamente la entidad económica.

Partes relacionadas

10. Al considerar cada posible relación de vinculación, el énfasis se coloca en el fondo económico de la relación, y no meramente en la forma legal de la misma.

11. Si dos entidades tienen un miembro del personal clave de la gerencia en común, es necesario considerar la posibilidad, y valorar la probabilidad, de

que el directivo pueda influir en las políticas de ambas entidades en sus relaciones mutuas. Sin embargo, el mero hecho de que haya un miembro del personal clave de la gerencia en común no crea necesariamente una relación entre partes relacionadas.

12. En el contexto de la presente Norma, los siguientes casos no se consideran partes relacionadas:

    (a) (i) proveedores de financiación en el curso de su actividad a ese respecto; y

    (ii) los sindicatos;

    en el curso de sus relaciones normales con la empresa y en virtud de las mismas (aunque puedan condicionar la libertad de acción de la entidad o participar en su proceso de toma de decisiones); y

    (b) una entidad con la cual la relación sea meramente la de una agencia.

13. Las relaciones entre partes relacionadas pueden surgir si un individuo es miembro del órgano de gobierno y también participa en las decisiones financieras y operativas de la entidad que informa. Las relaciones entre partes relacionadas también pueden surgir a través de relaciones operativas externas entre la entidad que informa y la parte relacionada. Tales relaciones implicarán, a menudo, cierto grado de dependencia económica.

14. Dependencia económica, si una entidad es dependiente de otra en el sentido de que depende de esta última un volumen significativo de su financiación o venta de bienes y servicios, sería poco probable que por si sola condujese a la existencia de control o de una influencia significativa y, por lo tanto, es poco probable que origine una relación entre partes relacionadas. Por lo tanto, cualquier mero cliente, proveedor, concesionario, distribuidor o agente en exclusiva con los que la entidad realiza un significativo volumen de transacciones no será una parte relacionada simplemente en virtud de la dependencia económica resultante de las mismas. Sin embargo, la dependencia económica junto con otros factores, puede originar una influencia significativa y, por lo tanto, una relación entre partes relacionadas. Se requiere del juicio profesional para valorar el impacto de la dependencia económica de una relación. Si la entidad que presenta los estados financieros es económicamente dependiente de otra entidad, se aconseja a la entidad que informa que revele la existencia de esa dependencia.

15. La definición de parte relacionada incluye entidades propiedad del personal clave de la gerencia o de sus familiares cercanos o accionistas importantes (o su equivalente cuando la entidad no posea una estructura formal de capital) de la entidad que presenta los estados financieros. La definición de parte relacionada también incluye las circunstancias en la que una parte posee la capacidad de ejercer una influencia significativa sobre la otra parte.

En el sector público, puede otorgarse a un individuo o entidad la responsabilidad de supervisar una entidad que presenta estados financieros, lo que le otorga una influencia significativa, pero no el control sobre las decisiones financieras y operativas de la entidad que presenta los estados financieros. A efectos de esta Norma, se utiliza el término influencia significativa para referirse a las entidades sujetas a un control conjunto.

Remuneración del personal clave de la gerencia

16. La remuneración del personal clave de la gerencia incluye remuneraciones pagadas por la entidad que presenta los estados financieros por servicios suministrados a la entidad a favor de los individuos en su condición de miembros del órgano de administración o de empleados. Los beneficios pagados directa o indirectamente por la entidad, por servicios de calidad distinta a los de un empleado o un miembro del órgano de gobierno, no satisfacen la definición de remuneración del personal clave de la gerencia en esta Norma. Sin embargo, el párrafo 34 exige que se revele información acerca de ciertos de esos otros beneficios. La remuneración del personal clave de la gerencia excluye cualquier contraprestación suministrada meramente como reembolso de desembolsos incurridos por esos individuos en beneficio de la entidad que presenta los estados financieros como el reembolso de costos de alojamiento asociados con viajes de negocio.

Derechos de voto

17. La definición de parte relacionada incluye a cualquier individuo que posea, directa o indirectamente, alguna participación en los derechos de voto de la entidad que presenta los estados financieros, de manera que les permita ejercer influencia significativa sobre la misma. El mantenimiento de una participación en los derechos de voto puede surgir cuando una entidad del sector público tiene una estructura corporativa y un ministro o agencia del gobierno posee acciones de la entidad.

Acerca de las partes relacionadas

18. Las relaciones entre partes relacionadas existen en el sector público, por las siguientes razones:

    (a) las unidades administrativas están sujetas a la dirección general del poder ejecutivo y finalmente, del Parlamento u órgano similar de dirigentes electos o nombrados, y operan conjuntamente para cumplir con las políticas del gobierno;

    (b) los ministerios y agencias del gobierno frecuentemente llevan a cabo actividades necesarias para el logro de los distintos componentes de sus responsabilidades y objetivos a través de entidades controladas separadas, y a través de entidades sobre las que ejercen una influencia significativa; y

(c) los ministros u otros miembros electos o nombrados del gobierno y del grupo de altos cargos pueden ejercer una influencia significativa sobre las operaciones de un ministerio o agencia.

19. La revelación de información sobre ciertas relaciones y transacciones entre partes relacionadas y la relación que subyace bajo esas transacciones es necesaria para fines de rendición de cuentas y capacita a los usuarios para que entiendan mejor los estados financieros de la entidad que presenta los estados financieros, porque:

(a) las relaciones entre partes relacionadas pueden influir en el modo en el que una entidad opera con otras entidades en el logro de sus objetivos individuales, y el modo en que coopera con otras entidades para cumplir con los objetivos comunes o colectivos;

(b) las relaciones entre partes relacionadas pueden exponer a una entidad a riesgos u ofrecerle oportunidades que no habrían existido en ausencia de dicha relación; y

(c) las partes relacionadas pueden realizar transacciones que otras partes sin relación no emprenderían, o pueden acceder a realizar transacciones en diferentes plazos y condiciones de las que estarían disponibles normalmente para partes sin vinculación alguna. Esto ocurre frecuentemente en ministerios, departamentos y agencias gubernamentales cuando los bienes y servicios se transfieren entre los mismos por un importe menor al de recuperación total del costo como parte de los procedimientos operativos normales en coherencia con el logro de los objetivos de la entidad que presenta los estados financieros y del gobierno. Se espera que los gobiernos y las entidades individuales del sector público utilicen los recursos de forma eficiente, efectiva y de la forma propuesta y que gestionen los fondos públicos con los niveles más elevados de integridad. La existencia de relaciones entre partes relacionadas implica que una parte puede controlar o influir significativamente en las actividades de otra entidad. Esto hace posible que las transacciones tengan lugar en una base que puede favorecer inapropiadamente a una de las partes a expensas de otra.

20. La revelación de ciertos tipos de transacciones entre partes relacionadas y los plazos y condiciones en las que se han llevado a cabo permite a los usuarios valorar el impacto de dichas transacciones sobre la situación financiera y rendimiento de una entidad y su habilidad para suministrar los servicios convenidos. La revelación de esta información también asegura que la entidad es transparente acerca de sus relaciones con partes relacionadas.

Remuneración del personal clave de la gerencia

21. El personal clave de la gerencia mantiene posiciones de responsabilidad dentro de una entidad. Son responsables de la planificación estratégica y gestión operativa de la entidad y se les encomienda una autoridad significativa. Sus salarios a menudo se establecen por derecho legal o por un tribunal independiente de la entidad que informa. Sin embargo, sus responsabilidades pueden capacitarlos para influir en los beneficios de la entidad o centro administrativo que fluyen hacia ellos o a sus partes relacionadas. Esta Norma exige que se revele cierta información sobre (a) la remuneración del personal clave de la gerencia y sus familiares próximos durante el periodo sobre el que se informa, (b) préstamos que les han sido concedidos y (c) la contraprestación que se les ha pagado por los servicios que prestan a la entidad distintos de los que perciben como miembros del órgano de gobierno o como empleados. La información a revelar exigida por esta Norma asegura que se aplican unos niveles mínimos de transparencia a la remuneración del personal clave de la gerencia y sus familiares próximos.

Materialidad o Importancia relativa

22. La NICSP 1 requiere que se revele información separada de partidas materiales. La materialidad de una partida se determina en relación a su naturaleza o magnitud. Cuando se evalúa la materialidad de transacciones entre partes relacionadas, la naturaleza de la relación existente entre la entidad que presenta los estados financieros y la parte relacionada, y la naturaleza de la transacción, puede suponerse que una transacción tiene materialidad sin necesidad de tener en cuenta su magnitud.

Información a revelar

23. En muchos países, las leyes y otras disposiciones legales para la presentación de información financiera, exigen que los estados financieros de entidades del sector privado y empresas públicas revelen información sobre ciertas categorías de partes relacionadas y transacciones entre partes relacionadas. Particularmente, la atención se centra en las transacciones con los directivos de la entidad o los miembros de su órgano de gobierno y con su grupo de altos cargos, especialmente en las remuneraciones y préstamos concedidos. Esto es así (a) a consecuencia de las responsabilidades fiduciarias de los directivos, miembros del órgano de gobierno y grupo de altos cargos, y (b) porque tienen amplios poderes sobre el despliegue de recursos de la entidad. En algunas jurisdicciones, se incluyen exigencias similares en los estatutos y regulaciones aplicables a las entidades del sector público.

24. Algunas NICSP también requieren revelar información sobre transacciones con partes relacionadas. Por ejemplo, la NICSP 1 exige que se revelen los

importes a pagar y a recibir de las entidades controladas, controladas de las entidades controladas, asociadas y otras partes relacionadas. La NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Separados* y la NICSP 7 requieren que se revele una lista de las controladas y asociadas significativas.

Información a revelar sobre control

25. **Cuando exista control, debe revelarse en los estados financieros la identidad de las partes relacionadas, con independencia de que se hayan producido transacciones entre las mismas.**

26. Para que el lector de los estados financieros pueda hacerse una idea de los efectos que la existencia de partes relacionadas tiene sobre la entidad que presenta los estados financieros, es apropiado revelar dichas relaciones, siempre que den lugar a control, con independencia de que se hayan o no producido operaciones entre las partes relacionadas. Esto implicará revelar los nombres de toda entidad controlada, el nombre de la inmediata controladora y el nombre de la controladora final, si la hubiera.

Información a revelar sobre transacciones entre partes relacionadas

27. **Con respecto a las transacciones entre partes relacionadas distintas a las transacciones que tendrían lugar dentro de la relación normal entre un proveedor y un cliente bajo plazos y condiciones no más o menos favorables que aquellas que razonablemente se espera que la entidad habría adoptado, en las mismas circunstancias, si estuviera negociando con un individuo o entidad en una transacción libre, la entidad que presenta sus estados financieros debe revelar:**

    (a) **la naturaleza de la relación con la parte relacionada;**

    (b) **los tipos de transacciones que han tenido lugar; y**

    (c) **los elementos de las transacciones necesarios para clarificar el significado de las mismas para sus operaciones y suficientes como para permitir que los estados financieros proporcionen información relevante y fiable para la toma de decisiones y a efectos de la rendición de cuentas.**

28. Las situaciones siguientes son ejemplos en los que la existencia de partes relacionadas hacen recomendable revelar información sobre las mismas por parte de la entidad que informa:

    (a) prestación o recepción de servicios;

    (b) compras o transferencias/ventas de bienes (terminados o no);

    (c) compras o transferencias/ventas de propiedades y otros activos;

    (d) acuerdos de agencia;

(e) acuerdos sobre arrendamientos financieros;

(f) transferencias de investigación y desarrollo;

(g) acuerdos sobre licencias;

(h) financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de capital, donaciones, ya sean en efectivo o especie, y otro tipo de soporte financiero incluyendo acuerdos para compartir costos); y

(i) garantías y avales.

29. Las entidades del sector público diariamente realizan numerosas transacciones entre ellas. Estas transacciones pueden llevarse a cabo por el costo, por menos del costo o libres de todo cargo. Por ejemplo, un departamento gubernamental de servicios administrativos puede ofrecer alojamiento para oficinas libre de todo cargo a otros departamentos, o una entidad del sector público puede actuar como un agente comprador para otras entidades del sector público. En algunos modelos de gobierno puede darse la capacidad de recuperar un importe superior al costo completo del servicio suministrado. Los departamentos son partes relacionadas porque están sujetos a control común y estas transacciones cumplen con la definición de transacciones entre partes relacionadas. Sin embargo, no se exige revelar información sobre transacciones entre estas entidades cuando las transacciones son congruentes con las relaciones operativas normales entre las entidades, y se llevan a cabo bajo plazos y condiciones que son normales para esas transacciones en esas circunstancias. La exclusión de estas transacciones entre partes relacionadas de las exigencias de información establecidas en el párrafo 27 refleja que las entidades del sector público operan conjuntamente para lograr los objetivos comunes, y reconoce que pueden adoptarse diferentes mecanismos para la prestación de servicios por las entidades del sector público en diferentes jurisdicciones. La presente Norma requiere revelar información sobre transacciones entre partes relacionadas solo cuando esas transacciones no se lleven a cabo según los parámetros operativos establecidos en esa jurisdicción.

30. La información sobre transacciones entre partes relacionadas que será necesario que se revele para cumplir con los propósitos generales de presentación de información financiera, normalmente incluirá:

(a) una descripción de la naturaleza de la relación existente entre las partes relacionadas involucradas en esas transacciones, por ejemplo, si la relación era de una entidad controladora, de una entidad controlada, de una entidad bajo control común, o de personal clave de la gerencia;

(b) una descripción de las transacciones entre partes relacionadas dentro de cada clase general de transacción y una indicación sobre el

volumen de las transacciones, ya sea en cuantía absoluta o como una proporción en esa clase de transacciones y/o saldos;

(c) un resumen de los plazos y condiciones generales de las transacciones con partes relacionadas, incluyendo la revelación de cómo dichos plazos y condiciones difieren de los asociados normalmente con transacciones similares con partes no relacionadas; y

(d) las cuantías absolutas o las proporciones, sobre una base apropiada, de las partidas más importantes.

31. El párrafo 34 de esta Norma exige que se revele cierta información adicional sobre ciertas transacciones entre una entidad y el personal clave de la gerencia y/o sus familiares próximos.

32. **Las partidas de naturaleza similar pueden revelarse de forma agregada excepto cuando la revelación por separado sea necesaria para suministrar información relevante y fiable para la toma de decisiones y a efectos de la rendición de cuentas.**

33. La revelación de transacciones entre partes relacionadas entre miembros de una entidad económica es innecesaria en los estados financieros consolidados puesto que los estados financieros consolidados presentan información acerca de la controladora y las controladas como una única entidad que presenta estados financieros. Las transacciones entre partes relaciones que tienen lugar entre entidades dentro de una entidad económica se eliminan en la consolidación de acuerdo con la NICSP 6. Las transacciones con entidades asociadas contabilizadas según el método de la participación no se eliminan y, por lo tanto, requieren revelar información separadamente como transacciones entre partes relacionadas.

Información a revelar - Personal clave de la gerencia

34. **Una entidad revelará:**

(a) **la remuneración total del personal clave de la gerencia y el número de individuos, determinado como el equivalente en una base de medición de jornada completa, que recibe remuneración dentro de esta categoría, mostrando las clases principales de personal clave de la gerencia e incluyendo una descripción de cada clase;**

(b) **el importe total del resto de remuneraciones y compensaciones suministradas al personal clave de la gerencia y sus familiares próximos por la entidad que presenta los estados financieros durante el periodo, mostrando separadamente las importes agregados e suministrados a:**

(i) **personal clave de la gerencia; y**

(ii) **los familiares próximos del personal clave de la gerencia; y**

(c) **con respecto a préstamos que generalmente no están a disposición de personas que no pertenezcan al personal clave de la gerencia, y préstamos cuya disponibilidad no es muy conocida por el público en general, debe revelarse para cada individuo del personal clave de la gerencia y cada familiar próximo del personal clave de la gerencia:**

(i) **el importe de los préstamos anticipados durante el periodo y sus plazos y condiciones;**

(ii) **el importe de los préstamos que han sido devueltos durante el periodo;**

(iii) **el importe, de los saldos al cierre de los préstamos y cuentas por cobrar; y**

(iv) **si el individuo no es un directivo o un miembro del órgano de gobierno o del grupo de altos cargos de la entidad, la relación existente entre el individuo y la entidad.**

35. El párrafo 27 de esta Norma requiere revelar información sobre transacciones con partes relacionadas que se han llevado a cabo sobre una base distinta a la de una transacción independiente de acuerdo con las condiciones operativas establecidas por la entidad. Esta Norma también exige revelar información sobre ciertas transacciones con el personal clave de la gerencia, identificadas en el párrafo 34, se hayan realizado como si fuesen transacciones independientes o no, de acuerdo con las condiciones operativas que aplica la entidad en operaciones de ese tipo.

36. Las personas que son personal clave de la gerencia pueden estar contratadas a tiempo completo o a tiempo parcial. El número de individuos que se revela que recibe remuneración según lo establecido el párrafo 34(a) necesita ser estimado sobre una base de tiempo completo. Las entidades revelarán por separado las principales clases de personal clave de la gerencia de que disponen. Por ejemplo, si una entidad tiene un órgano de gobierno separado de su grupo de altos cargos, la revelación de la remuneración de los dos grupos deberá hacerse por separado. Si un individuo es miembro tanto del órgano de gobierno como del grupo de altos cargos, a efectos de esta norma, ese individuo se incluirá solo en uno de esos grupos. Las categorías de personal clave de la gerencia que se identifican en la definición de personal clave de la gerencia ofrecen una guía para identificar las distintas clases de personal clave de la gerencia.

37. La remuneración del personal clave de la gerencia puede incluir distintos beneficios directos e indirectos. Si el costo de tales beneficios puede ser determinado, ese costo será incluido en la cantidad de remuneración agregada revelada. Si el costo de esos beneficios no puede ser determinado, se realizará la mejor estimación posible y ésta se incluirá en la remuneración agregada revelada.

38. Los requerimientos sobre la medición de los beneficios a los empleados se encuentran en la NICSP 25, *Beneficios a los Empleados*. Si una remuneración no monetaria que es objeto de medición fiable ha sido incluida en el importe agregado de remuneración del personal clave de la gerencia revelado durante el periodo, también deberá revelarse en las notas a los estados financieros sobre la base de medición de esa remuneración no monetaria.

39. Esta Norma exige revelar cierta información sobre los plazos y condiciones de los préstamos concedidos al personal clave de la gerencia y sus familiares próximos, cuando estos préstamos:

    (a) generalmente no están a disposición de personas que no pertenezcan al personal clave de la gerencia; y

    (b) pueden estar generalmente disponibles para personas que no pertenezcan al personal clave de la gerencia pero dicha disponibilidad no es muy conocida por el público en general.

    Esta información a revelar se exige a efectos de rendición de cuentas. Puede ser necesario ejercer el juicio o criterio propio para determinar qué préstamos deben ser revelados para satisfacer las exigencias de esta Norma. Estos juicios deberán ejercerse después de considerar los hechos relevantes de forma consistente con el logro de los objetivos de la presentación de información financiera.

40. El párrafo 34(a) de esta Norma exige revelar la remuneración agregada del personal clave de la gerencia. El personal clave de la gerencia incluye cargos o miembros del órgano de gobierno y miembros del grupo de altos cargos de la entidad. Los directivos o miembros del órgano de gobierno de la entidad también pueden recibir remuneraciones o compensaciones de la entidad por servicios suministrados en calidad distinta (a) a la de ser directivo o miembro del órgano de gobierno de la entidad o (b) empleado de la entidad. El párrafo 34(b)(i) de esta Norma requiere la revelación de la cuantía total de esta otra remuneración o compensación.

41. Los familiares próximos del personal clave de la gerencia pueden influir, o ser influidos por, el personal clave de la gerencia en sus transacciones con la entidad que presenta los estados financieros. El párrafo 34(b)(ii) de esta Norma, exige revelar la remuneración total y compensación suministrada

durante el periodo a los familiares próximos del personal clave de la gerencia.

Fecha de vigencia

42. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2004. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2004, deberá revelar este hecho.**

43. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP 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.

Guía de implementación

Esta Guía acompaña a la NICSP 20, pero no es parte de la misma.

Información a revelar – Gobierno X

En los estados financieros del Gobierno X se revela la siguiente información.

Entidades controladas (Párrafo 25)

El Gobierno controla las siguientes entidades que informan:

Departamentos y Agencias Gubernamentales: Educación, Asistencia Social, Policía, Correos, Obras públicas y servicios, Defensa, Justicia, Hacienda/Impuestos/Finanzas, Departamento X, Agencia XYZ (identificar todos los departamentos y agencias).

Empresas Públicas: Compañía Estatal de Electricidad, Agencia del Gobierno de Telecomunicaciones (identificar todas las EP).

(Nota: La NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Separados* requiere que se revele cierta información sobre las entidades controladas significativas.)

Transacciones entre partes relacionadas (Párrafo 27)

A un miembro del Consejo de Ministros se le facilitó una vivienda libre de alquiler en la capital de la nación. Las viviendas similares a la facilitada al ministro tienen un alquiler aproximadamente de Z unidades monetarias al año. El suministro de alojamiento no forma parte de la remuneración del ministro y el Gobierno generalmente no facilita alojamiento gratis a los ministros. Sin embargo en este caso era necesario facilitar una residencia al Ministro en la capital de la nación.

Al cónyuge de otro miembro del Consejo de Ministros se le facilitó un vehículo a motor, libre de alquiler. Los vehículos similares al facilitado normalmente tienen un alquiler de K unidades monetarias al año. El gobierno normalmente no suministra vehículos a motor, libres de alquiler, a los cónyuges de los ministros.

Personal clave de la gerencia (Párrafo 34)

Remuneración (Párrafo 34(a))

El personal clave de la gerencia (tal y como define la NICSP 20 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*) son los miembros del Consejo de Ministros, que juntos constituyen el órgano de gobierno del Gobierno X. La remuneración agregada de los miembros del Consejo de Ministros y el número equivalente de individuos empleados a tiempo completo que reciben remuneración del Gobierno X, son:

Remuneración agregada	X millones.
Número de personas	Y personas.

Préstamos que generalmente no están a disposición (y/o cuyo conocimiento no está muy extendido) de personas que no pertenezcan al personal clave de la gerencia [párrafo 34(c)]

Los importes de tales préstamos concedidos y devueltos durante el periodo, y los saldos a final del periodo se destacan a continuación:

Individual	Concedido	Devuelto	Saldo
El Excelentísimo ABC	J	K	L
Sra.VSL	M	N	P
El Excelentísimo D	Q	R	Z
El Excelentísimo E	Z	T	U

Plazos y condiciones

El Excelentísimo ABC, Ministro de Transportes, recibió un préstamo al X% anual, que es un Y% inferior a la tasa de mercado. El plazo del préstamo es de Z años.

La Sra.VSL, esposa del Ministro de Sanidad, recibió un préstamo del Gobierno. El préstamo es a N años, al X% anual, la tasa actual de endeudamiento del gobierno.

Las condiciones salariales globales de los Excelentísimos miembros del Consejo de Ministros D y E, les permite tomar prestado un préstamo por parte del gobierno de hasta A años al Y% para la compra de un coche.

Otras remuneraciones y compensaciones suministradas al personal clave de la gerencia y sus familiares (Párrafo 34(b))

Durante el periodo sobre el que se informa se suministró una compensación total de X (unidades monetarias) a los miembros del Consejo de Ministros por servicios de consultoría prestados a determinadas agencias del gobierno.

Durante el periodo sobre el que se informa se suministró una compensación total de Y (unidades monetarias) a los familiares próximos del personal clave de la gerencia. Este importe está formado por la remuneración de los empleados del gobierno que son familiares próximos de los miembros del Consejo de Ministros.

Información a revelar- Agencia gubernamental XYZ

En los estados financieros de la Agencia gubernamental XYZ, que es una entidad que presenta estados financieros individualmente, se hace la siguiente revelación de información.

Entidades controladas (Párrafo 25)

La Agencia es controlada por el Departamento X. El Departamento X es controlado por el Gobierno X.

La Agencia controla a la Unidad de Servicios Administrativos, que es una empresa pública (EP).

(Nota: La NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Separados* requiere que se revele cierta información sobre las entidades controladas significativas.)

Transacciones entre partes relacionadas (Párrafo 27)

La Agencia facilita una vivienda, libre de alquiler, al Ministro. Las viviendas similares a la facilitada al ministro tienen un alquiler aproximadamente de Z unidades monetarias al año. La vivienda no forma parte de la remuneración del Ministro y, como parte de su procedimiento operativo, las agencias gubernamentales no suministran alojamiento a los ministros. Sin embargo, el Gobierno X aconsejó que la vivienda debería facilitarse en este caso.

Personal clave de la gerencia (Párrafo 34)

Remuneración (Párrafo 34(a))

El personal clave de la gerencia (tal como define la NICSP 20) son: el Ministro, los miembros órgano de gobierno y los miembros del grupo de altos cargos. El órgano de gobierno está formado por los miembros nombrados por el Gobierno X; el director general y el director general de finanzas asisten a las reuniones del órgano de gobierno, pero no son miembros del órgano de gobierno. El Ministro no es remunerado por la Agencia XYZ. La remuneración agregada de los miembros del órgano de gobierno y el número de miembros determinados en una base equivalente de jornada completa, recibiendo una remuneración en esta categoría, son:

Remuneración agregada	AX millones.
Número de personas	AY personas.

El grupo de altos cargos está formado por el director general de la Agencia, el director general de finanzas, y los jefes de división AZ. La remuneración agregada de los miembros grupo de altos cargos y el número equivalente de individuos empleados a tiempo completo que reciben remuneración dentro de esta categoría, son:

Remuneración agregada	AP millones.
Número de personas	AQ personas.

Dos jefes de división están en comisión trasladados procedentes del Departamento X y están remunerados por el Departamento X.

Préstamos que generalmente no están a disposición (y/o cuyo conocimiento no está muy extendido) de personas que no pertenezcan al personal clave de la gerencia [párrafo 34(c)]

Los importes de tales préstamos concedidos y devueltos durante el periodo, y los saldos a final del periodo se destacan a continuación:

Individual	Concedido	Devuelto	Saldo
Ministro	J	K	L
Sr. G	M	N	P
Sra. H	Q	R	Z

Plazos y condiciones

El Ministro recibió un préstamo de J unidades monetarias, al X% anual, que es un Y% inferior a la tasa de mercado. El plazo del préstamo es de Z años.

Las condiciones salariales globales de los altos cargos Sr. G y Sra. H, les permite recibir un préstamo por parte del gobierno de hasta N años al Y% para la compra de un coche.

Remuneraciones y compensaciones suministradas a familiares próximos del personal clave de la gerencia [párrafo 34(b)]

Durante el periodo sobre el cual se informa la Agencia suministró una remuneración y compensación por importe total de F unidades monetarias a empleados que son familiares próximos del personal clave de la gerencia.

Comparación con la NIC 24

La NICSP 20 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 24 (revisada en 1994). Las principales diferencias entre la NICSP 20 y la NIC 24 son las siguientes:

- La estructura de la NICSP 20 difiere sustancialmente de la de la NIC 24.
- La exclusión del alcance de la NIC 24 de las enteramente controladas propiedad de la controladora, si esta está domiciliada en el mismo país y publica allí sus estados financieros consolidados no ha sido adoptada en la NICSP 20.
- El comentario que identifica al personal clave de gerencia en la NIC 24 ha sido incluido en una definición formal del “personal clave de gerencia” en la NICSP 20. El comentario en la NIC 24 incluye a los familiares próximos; la definición de “personal clave de gerencia” en la NICSP 20 no incluye a los familiares próximos.
- La definición de “parte relacionada” en la NICSP 20 incluye relaciones entre partes relacionadas, que solo se mencionan en la NIC 24.
- La NICSP 20 incluye una definición de “remuneración del personal clave de la gerencia”. La NIC 24 no incluye esta definición.
- La NICSP 20 contiene exigencias adicionales de información a revelar en relación con (a) la remuneración del personal clave de gerencia y sus familiares cercanos y (b) de otro tipo de transacciones entre una entidad y su personal clave de gerencia y sus familiares cercanos.
- La NICSP 20 incluye un comentario adicional al de la NIC 24 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- Excepto para determinada información a revelar sobre la remuneración del personal clave de gerencia y otras transacciones específicas con éste, la NICSP 20 no requiere revelar información sobre transacciones entre partes relacionadas que se llevan a cabo en plazos y condiciones normales. La NIC 24 presenta exclusiones más limitadas para transacciones entre partes relacionadas que se llevan a cabo en el curso normal de las operaciones entre las partes.
- La NICSP 20 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 24. Los ejemplos más significativos en la NICSP 20 son el uso de los términos “miembros del consejo de administración”. El término equivalente en la NIC 24 es “directivos”

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

Reconocimiento

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

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

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

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

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

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

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- La NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* (emitida en febrero de 2008).
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 21

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

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
16[1]	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008
17	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
18	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
19	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
20	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
20	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
26A	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
26B	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
27	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
39A	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
71	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008
72	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
72A	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
73A	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
73A	Eliminado	Editoriales abril de 2012
80A	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
82A	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
82B	Nuevo	Mejoras a las NICSP

[1] Los párrafos posteriores han sido vueltos a renumerar.

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
		octubre de 2011

Diciembre de 2004

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

ÍNDICE

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

Ejemplos ilustrativos

Comparación con la NIC 36 (2004)

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

Objetivo

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

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), deberá aplicar la presente Norma en la contabilización del deterioro del valor de activos no generadores de efectivo, excepto:**

(a) **inventarios (véase la NICSP 12, Inventarios);**

(b) **activos surgidos de los contratos de construcción (véase la NICSP 11, Contratos de construcción);**

(c) **activos financieros que se encuentren incluidos en el alcance de la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*;**

(d) **propiedades de inversión que se midan utilizando el modelo del valor razonable (véase la NICSP 16, Propiedades de Inversión);**

(e) **propiedades, planta y equipo no generadores de efectivo que se midan por su importe revaluado (véase la NICSP 17, Propiedades, Planta y Equipo);**

(f) **activos intangibles no generadores de efectivo que se midan por su importe revaluado (véase la NICSP 31, Activos Intangibles), y**

(g) **otros activos generadores de efectivo con respecto a los requerimientos contables para el deterioro de valor que se incluyen en otra Norma.**

3. La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.

4. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitidas por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros.*

5. **Las entidades del sector público que posean activos generadores de efectivo tal como se definen en el párrafo 14 deberán aplicar la NIC 26, *Deterioro del Valor de Activos*, a dichos activos. Las entidades del sector público que posean activos no generadores de efectivo deberán aplicar**

los requerimientos de esta Norma a los activos no generadores de efectivo.

6. Esta Norma excluye de su alcance el deterioro de valor de activos que se trate en otra NICSP. Las EP aplican la NIC 36 y, por lo tanto, no están sujetas a lo previsto en esta Norma. Aquellas entidades del sector público distintas de las EP aplicarán la NICSP 26 a sus activos generadores de efectivo y la presente Norma a sus activos no generadores de efectivo. En los párrafos 6 a 13 se explica con mayor detalle el alcance de esta Norma.

7. Esta Norma excluye de su alcance los activos intangibles no generadores de efectivo que son revaluados por su valor razonable con regularidad. Esta Norma incluye dentro de su alcance todos los demás activos intangibles no generadores de efectivo (por ejemplo, aquéllos que se llevan al costo menos la amortización acumulada). Las entidades aplicarán las disposiciones de esta Norma en el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro de valor y reversión de dichas pérdidas por deterioro relacionadas con dichos activos intangibles no generadores de efectivo.

8. Esta Norma no se aplica a los inventarios ni a los activos surgidos de los contratos de construcción, ya que otras NICSP aplicables a tales activos ya contienen requerimientos para reconocer y medir este tipo de activos.

9. Esta Norma no se aplica a los activos financieros incluidos en el alcance de la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación.* El deterioro de valor de estos activos se trata en la NICSP 29.

10. Esta Norma no requiere la aplicación de una prueba de deterioro de valor a propiedades de inversión que se contabilizan por su valor razonable de acuerdo con la NICSP 16. Esto es así porque según el modelo del valor razonable recogido en la NICSP 16, una propiedad de inversión se contabiliza por su valor razonable en la fecha de presentación y cualquier deterioro de valor será tenido en cuenta en su valoración.

11. Esta Norma no exige la aplicación de una prueba de deterioro del valor de activos no generadores de efectivo que se contabilizan por su importe revaluado siguiendo el tratamiento alternativo permitido por la NICSP 17. Esto es así porque según el tratamiento alternativo permitido en la NICSP 17, (a) los activos se revaluarán con suficiente regularidad como para garantizar que su importe en libros no sea significativamente distinto de su valor razonable en la fecha de presentación y (b) que cualquier deterioro de su valor será tenido en cuenta en su valoración. Además, el enfoque adoptado en la presente Norma para la medición del importe de servicio recuperable de un activo implica que es poco probable que dicho importe sea significativamente menor que su importe revaluado y que cualquier diferencia existente esté relacionada con los costos derivados de la disposición del activo.

12. De forma congruente con los requerimientos establecidos en el párrafo 5 anterior, las partidas de propiedades, planta y equipo clasificadas como activos generadores de efectivo, incluyendo aquéllas que se llevan contablemente por su importe revaluado siguiendo el tratamiento alternativo permitido por la NICSP 17, se tratarán conforme a las disposiciones establecidas en la NIC 26.

13. Las inversiones en:

    (a) entidades controladas, tal como se definen en la NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados;*

    (b) asociadas, tal como se definen en la NICSP 7, *Inversiones en Asociadas*; y

    (c) negocios conjuntos, tal como se definen en la NICSP 8, *Participaciones en Negocios Conjuntos*;

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

Definiciones

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

Un <u>mercado activo</u> (<u>Active market</u>) es un mercado en el que se dan todas las siguientes condiciones:

(a) las partidas objeto de transacción son homogéneas;

(b) siempre es posible encontrar compradores y vendedores; y

(c) los precios están disponibles para el público.

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

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

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

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

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

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

Vida útil (Useful life) es:

(a) **el periodo en el cual el activo se espera que sea utilizado por la entidad; o**

(b) **el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener del activo.**

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

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

Empresas públicas

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

Activos generadores de efectivo

16. Los activos generadores de efectivo son activos mantenidos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial. Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma congruente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios. La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que una entidad pretende generar flujos de entrada de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo. Un

activo puede ser mantenido con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial, aunque no cumpla ese objetivo durante un determinado periodo sobre el que se informa. Por el contrario, un activo puede que sea un activo no generador de efectivo, aunque esté llegando a un punto de equilibrio o generando un rendimiento comercial durante un determinado periodo sobre el que se informa. A menos que se indique lo contrario, las referencias a un activo o activos en los siguientes párrafos de esta Norma son referencias a activo(s) no generador(es) de efectivo.

17. Existe un número de circunstancias en que las entidades del sector público pueden poseer algunos activos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial, aunque la mayoría de sus activos no se mantienen con ese propósito. Por ejemplo, un hospital puede utilizar un edificio para los pacientes que pagan tarifas. Los activos generadores de efectivo de una entidad pública pueden operar independientemente de los activos no generadores de efectivo de la entidad. Por ejemplo, la oficina del registro de la propiedad puede obtener tarifas del registro de los terrenos en forma independiente del Departamento de asuntos territoriales.

18. En ciertos casos, un activo puede generar flujos de efectivo aunque se mantenga con el objetivo fundamental de prestación de servicios Por ejemplo, una planta de eliminación de residuos funciona para asegurar la eliminación segura de los residuos médicos generados por los hospitales controlados por el estado, pero la planta también trata una pequeña cantidad de residuos médicos generados por otros hospitales privados en un régimen comercial. El tratamiento de los residuos médicos de los hospitales privados es eventual en las actividades de la planta, y los activos que generan flujos de efectivo no pueden distinguirse de los activos no generadores de efectivo.

19. En otras circunstancias, un activo puede que genere flujos de efectivo y que también sean utilizados para propósitos no generadores de efectivo. Por ejemplo, un hospital público tiene diez salas, nueve de las cuales se utilizan para pacientes que pagan tarifas en un régimen comercial, y la~~s~~ otra~~s~~ se utiliza para los pacientes que no pagan tarifas. Los pacientes de ambas salas utilizan conjuntamente otras instalaciones del hospital (por ejemplo, instalaciones de quirófano). El alcance al que el activo se mantiene con el objetivo de proporcionar un rendimiento comercial necesita ser considerado para determinar si la entidad debe aplicar las disposiciones de esta Norma o de la NICSP 26, *Deterioro de Valor de Activos Generadores de Efectivo*. Si, como en este ejemplo, el componente no generador de efectivo es un componente insignificante del contrato tomado en su conjunto, la entidad aplica la NICSP 26, en lugar de esta Norma

20. En algunos casos, puede que no esté claro si el objetivo fundamental de mantener un activo es generar un rendimiento comercial. En tales casos es necesario evaluar la importancia de los flujos de efectivo. Puede que sea difícil determinar si el alcance al que el activo genera flujos de efectivo es

tan significativo que esta Norma es aplicable, en lugar de la NICSP 26. Se requiere juicio profesional para determinar qué Norma aplicar. La entidad desarrollará criterios para poder ejercer tal juicio de forma congruente, de acuerdo con la definición de activos generadores de efectivo y activos no generadores de efectivo, y con las guías correspondientes que figuran en los párrafos 16 a 20. El párrafo 73A requiere que una entidad revele los criterios utilizados al formar este juicio profesional. Sin embargo, dados los objetivos generales de la mayoría de entidades del sector público distintas de las EP, la presunción es que los activos son no generadores de efectivo, y por tanto, se aplicará la NICSP 21.

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

Depreciación

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

Deterioro del valor

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

Identificación de un activo que puede haber deteriorado su valor

24. En los párrafos 26 a 34 se especifica cuándo debería determinarse el importe de servicio recuperable.

25. El valor de un activo no generador de efectivo se deteriora cuando el importe del mismo en libros excede a su importe de servicio recuperable. En el párrafo 27 se describen algunos indicios para saber si ha tenido lugar un deterioro del valor de esta naturaleza. Si se presenta alguno de tales indicios, una entidad estará obligada a realizar una estimación del importe de servicio recuperable. En caso de no presentarse indicio alguno de una pérdida por deterioro potencial, esta Norma no requiere que una entidad realice una estimación formal del importe de servicio recuperable que podría corresponder a los activos.

26. **Una entidad evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos. Si se detectase algún indicio, la entidad estimará el importe de servicio recuperable del activo.**

26A. **Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, una entidad también comprobará anualmente si un activo intangible con una vida útil indefinida o si un activo intangible que no está todavía disponible para el uso ha experimentado deterioro del valor comparando su importe en libros con su importe de servicio recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del periodo en que se informa, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor en diferentes activos intangibles puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si este activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el periodo corriente sobre el que se informa, se comprobará el deterioro de este activo intangible antes de que finalice el periodo corriente sobre el que se informa.**

26B. La capacidad de un activo intangible para generar suficientes beneficios económicos futuros o potencial de servicio como para recuperar su importe en libros está sujeta, generalmente, a una mayor incertidumbre antes de que el activo esté disponible para su uso que después. En consecuencia, esta Norma requiere que la entidad compruebe, al menos anualmente, el deterioro del valor del importe en libros de un activo intangible que todavía no se encuentre disponible para su uso.

27. Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

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

(b) **han tenido lugar durante el periodo, o van a tener lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno**

tecnológico, legal o de política gubernamental en los que ésta opera.

Fuentes internas de información

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

(d) **durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con una incidencia adversa sobre la entidad en el grado de utilización o forma en que se usa o se espera usar el activo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo, o planes para disponer del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración de la vida útil de un activo como finita, en lugar de indefinida;**

(e) **una decisión de detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento; y**

(f) **se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento de servicio del activo es, o va a ser, peor que el esperado.**

28. La demanda o necesidad de servicios puede fluctuar a lo largo del tiempo, lo cual afectará al grado de utilización de los activos no generadores de efectivo en la provisión de esos servicios, sin embargo una fluctuación a la baja de la demanda no constituye necesariamente un indicio de que se ha producido un deterioro en el valor de dichos activos. Si la demanda de servicios cesa o casi cesa se puede haber producido un deterioro de valor en los activos utilizados para suministrar esos servicios. Puede considerarse que la demanda “casi” ha cesado cuando es tan baja que la entidad (a) no habría intentado responder a dicha demanda o (b) habría optado por no adquirir el activo para el cual se está analizando el posible deterioro de valor.

29. La lista del párrafo 27 no es exhaustiva. Pueden existir otros indicios de que un activo puede estar perdiendo valor por deterioro. La existencia de otros indicios puede ocasionar que la entidad estime el importe de servicio recuperable del activo. Por ejemplo, cualquiera de los siguientes puede ser un indicio de deterioro del valor:

(a) durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal; o

(b) una significativa reducción a largo plazo (aunque no necesariamente cese o casi cese) en la demanda o necesidad de servicios prestados por el activo.

30. Los eventos o circunstancias que pueden indicar la existencia de deterioro de valor de un activo han de ser significativos y a menudo provocarán el debate por parte del órgano de dirección, gerencia o los medios. Un cambio en un parámetro como la demanda de un servicio, grado o modo de utilización, entorno legal o de política gubernamental será un indicio de deterioro de valor únicamente si tal cambio ha sido significativo o se ha considerado que tendrá un efecto adverso en el largo plazo. Un cambio en el entorno tecnológico puede indicar que un activo se ha quedado obsoleto y que requiere la realización de una prueba de deterioro de su valor. Un cambio en el uso de un activo durante el periodo también puede ser un indicio del deterioro de su valor. Esto puede ocurrir cuando, por ejemplo, un edificio utilizado como escuela pasa a utilizarse como almacén. Para determinar si ha tenido lugar un deterioro de su valor la entidad necesita valorar los cambios en el potencial de servicio a largo plazo. Esto hace hincapié en el hecho de que los cambios se juzgan dentro del contexto del uso previsto del activo a largo plazo. Sin embargo, las expectativas de uso futuro pueden cambiar y las valoraciones hechas por la entidad en cada fecha de presentación deberán reflejar este hecho. La Guía de implementación presenta algunos ejemplos de los indicios de deterioro de valor a los que se hace referencia en el párrafo 27.

31. Para determinar si la detención de una construcción puede ocasionar la realización de un test de deterioro, la entidad podría considerar (a) si la construcción simplemente se ha retrasado o pospuesto, (b) si existe la intención de reanudar la construcción en un futuro próximo, o (c) si los trabajos de construcción no se concluirán en un futuro inmediato. Si la construcción ha sido pospuesta o retrasada hasta una fecha futura determinada, el proyecto debe tratarse como trabajo en curso y no debe considerarse como una detención.

32. La evidencia obtenida a través de informes internos, que pudieran estar señalando el deterioro de valor del activo, tal y como indica el párrafo 27(f) anterior, guarda relación con la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios más que con una disminución en la demanda de los bienes o servicios que se suministran con el mismo. Entre estos indicios se incluyen la existencia de:

    (a) costos de funcionamiento y mantenimiento del activo significativamente mayores en comparación con los inicialmente presupuestados; y

    (b) niveles de servicio o producción significativamente inferiores en comparación con los originalmente esperados como consecuencia de un escaso rendimiento operativo.

    Un aumento significativo en los costos operativos de un activo puede ser un indicio de que el activo no es tan eficiente o productivo como inicialmente

se anticipó en la fijación de los estándares de producción por parte del fabricante y a partir de los cuales se elaboró el presupuesto de funcionamiento. De forma similar, un aumento significativo en los costos de mantenimiento puede ser un indicio de que es necesario incurrir en mayores costos para mantener el rendimiento del activo al nivel de rendimiento especificado más recientemente. En otros casos, la evidencia cuantitativa directa de un deterioro de valor puede venir indicada por una reducción significativa a largo plazo en el servicio o nivel de output esperado para el activo.

33. El concepto de importancia relativa se aplica para determinar si es necesario estimar el importe de servicio recuperable de un activo. Por ejemplo, si los cálculos previos muestran que el importe de servicio recuperable del activo es significativamente mayor que su importe en libros, la entidad no necesita volver a reestimar el importe de servicio recuperable, salvo en presencia de sucesos que pudieran tener como efecto la eliminación de tal diferencia. De forma similar, los análisis preliminares pueden mostrar que el importe de servicio recuperable de un determinado activo no es sensible a uno (o varios) de los indicios enumerados en el párrafo 27.

34. Si existiese algún indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor, esto podría indicar que, (a) la vida útil restante, (b) el método de depreciación (amortización) o (c) el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados de acuerdo con la NICSP aplicable a ese activo, incluso si no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo considerado.

Medición del importe de servicio recuperable

35. En esta Norma se define importe de servicio recuperable como el mayor entre el valor razonable, menos los costos necesarios para la venta, y su valor en uso. Los párrafos 36 a 50 establecen las bases para la medición del importe de servicio recuperable.

36. No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si uno cualquiera de tales valores superase el importe del activo en libros, éste no habría deteriorado su valor, y no sería necesario proceder al cálculo del otro importe.

37. Sería posible calcular el valor razonable del activo menos los costos de venta, incluso si éste no se negociase en un mercado activo. El párrafo 42 establece posibles bases alternativas para estimar el valor razonable menos los costos necesarios para la venta cuando para el activo no existe un mercado activo. Sin embargo, en ocasiones no es posible determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta, por la inexistencia de bases para realizar una estimación fiable del importe que se podría obtener, por la venta del activo en una transacción realizada en condiciones de

independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. En tal caso, la entidad puede tomar el valor del activo en uso como su importe de servicio recuperable.

38. Si no hay razón para creer que el valor en uso del activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos necesarios para la venta, puede tomarse éste como importe recuperable del mismo. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para su disposición. Ello es debido a que, el valor en uso de un activo mantenido para su disposición estará compuesto, fundamentalmente, por el importe neto a obtener por su venta. Sin embargo, para numerosos activos no generadores de efectivo del sector público que se mantienen bajo un supuesto de negocio en marcha para proporcionar servicios especializados o bienes públicos a la comunidad, el valor en uso del activo es probable que sea mayor que su valor razonable menos los costos necesarios para la venta.

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

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

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

(a) en el caso de que el activo intangible no proporcionase potencial de servicio procedente de su uso continuado que sea en buena medida independiente de los de otros activos o grupos de activos y, en consecuencia, se compruebe su deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece, los activos y pasivos que componen esa unidad no hayan cambiado significativamente desde que se realizó el cálculo más reciente del importe recuperable;

(b) que el cálculo del importe de servicio recuperable más reciente diese lugar a una cantidad que exceda, por un margen significativo, del importe en libros del activo; y

(c) que basándose en un análisis de los sucesos y circunstancias que han ocurrido y aquellas circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe de servicio recuperable, la probabilidad de que el importe de servicio recuperable corriente sea inferior al importe en libros sea remota.

Valor razonable menos los costos necesarios para la venta

40. La mejor evidencia del valor razonable del activo menos los costos de venta es la existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, ajustado por los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición del activo.

41. Si no existiera un compromiso formal de venta, pero el activo se negociase en un mercado activo, el valor razonable del activo menos los costos de venta sería el precio de mercado del activo, menos los costos de disposición. El precio de mercado adecuado será, normalmente, el precio comprador corriente. Cuando no se disponga del precio comprador corriente, el precio de la transacción más reciente puede proporcionar la base adecuada para estimar el valor razonable del activo menos los costos de venta, siempre que no se hayan producido cambios significativos en las circunstancias económicas, entre la fecha de la transacción y la fecha en la que se realiza la estimación.

42. Si no existe ni un acuerdo firme de venta ni un mercado activo para el bien en cuestión, el valor razonable menos los costos necesarios para la venta se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que la entidad puede obtener, a fecha de presentación, en una transacción libre entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, una vez deducidos los costos derivados de la disposición. Para determinar este importe, la entidad considerará el resultado de las transacciones recientes con activos similares en el mismo sector industrial. El valor razonable menos los costos necesarios para la venta no reflejará una venta forzada, salvo que la dirección o el organismo gobernante se vea obligado a vender inmediatamente.

43. Los costos por la disposición, diferentes de aquéllos que ya hayan sido reconocidos como pasivos, se habrán de deducir al calcular el valor razonable menos los costos de venta. Ejemplos de estos costos son los costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos directos incrementales para dejar el activo en condiciones para su venta. No obstante, las indemnizaciones por cese (definidas en la NICSP 25, *Beneficios a los Empleados*) y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio, que implique la venta o

disposición por otra vía de un activo, no son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la venta o disposición por otra vía.

Valor en uso

44. Esta Norma define el valor en uso de un activo no generador de efectivo como el valor presente del servicio potencial restante del activo. "Valor en uso" en esta Norma se refiere al "valor en uso de un activo no generador de efectivo" salvo que se especifique otra cosa. El valor presente del servicio potencial restante del activo se determina usando cualquiera de los planteamientos identificados como apropiados en los párrafos 45 a 49.

Enfoque del costo de reposición depreciado

45. De acuerdo con este enfoque, el valor presente del potencial de servicio restante de un activo se determina como el costo de reposición depreciado del activo. El costo de reposición de un activo es el costo de reponer el potencial de servicio bruto del activo. Este costo está depreciado para reflejar el uso que ha sufrido el activo. Un activo puede ser sustituido mediante reproducción (replicación) del activo existente o mediante la reposición de su potencial de servicio bruto. El costo de reposición depreciado se mide como el costo de reproducción o costo de reposición del activo, el menor de ambos, menos la amortización acumulada calculada sobre la base de tal costo, para reflejar la parte ya consumida o potencial de servicio agotado del activo.

46. El costo de reposición y el costo de reproducir un activo se determinan sobre bases "optimizadas". Lo lógico es que la entidad no sustituya o reproduzca el activo por otro similar si el activo a sustituir o reproducir está sobredimensionado o se está infrautilizando. Los activos sobredimensionados presentan características que son innecesarias para producir los bienes o servicios que se prestan con el activo. Un activo está infrautilizado cuando tiene una capacidad mayor de la necesaria para satisfacer la demanda de los bienes o servicios que se prestan con el activo. La determinación del costo de reposición o de reproducción de un activo bajo las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.

47. En determinadas circunstancias, se requiere mantener una holgura o una mayor capacidad que la demandada por seguridad o por otras razones. Esto se debe a la necesidad de que la entidad garantice que es posible disponer de la capacidad adecuada en determinadas situaciones. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de coches de bomberos en reserva para prestar servicios en caso de emergencia. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que se requiere del activo.

Enfoque del costo de rehabilitación

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

Enfoque de las unidades de servicio

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

Aplicación de los distintos enfoques

50. La elección del enfoque más adecuado para determinar el valor en uso depende de los datos disponibles y de la naturaleza del deterioro:

    (a) los deterioros de valor identificados por cambios significativos de efecto a largo plazo en el entorno tecnológico, legal o político generalmente se miden utilizando un enfoque de costo de reposición depreciado o un enfoque de unidades de servicio, según corresponda;

    (b) los deterioros de valor identificados por un cambio significativo de efecto a largo plazo sobre el grado de utilización o forma de uso, incluyendo la identificación del cese o casi cese de la demanda, generalmente se miden utilizando un enfoque de costo de reposición depreciado o un enfoque de las unidades de servicio, según corresponda; y

    (c) los deterioros de valor identificados debidos a un daño físico se determinan generalmente utilizando un enfoque de costo de rehabilitación o de costo de reposición depreciado, según corresponda.

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro

51. En los párrafos 52 a 57 se establecen los requerimientos para el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro del valor de un

activo. En esta Norma "pérdida por deterioro del valor" se refiere a la "pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo", salvo que se especifique otra cosa.

52. **El importe de un activo en libros debe ser reducido hasta que alcance su importe de servicio recuperable sí, y solo sí, este importe de servicio recuperable es menor que el importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro de valor.**

53. Como se ha indicado en el párrafo 26, esta Norma exige que una entidad realice una estimación formal del importe de servicio recuperable solo si hay indicios de existencia de una potencial pérdida por deterioro. Los párrafos 27 a 33 enumeran indicaciones clave de que puede haber ocurrido una pérdida por deterioro.

54. **Una pérdida recuperable deberá reconocerse inmediatamente en resultados (ahorro o desahorro).**

55. **Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo sí, y solo sí, estuviese obligada a ello por otra NICSP.**

56. En el caso de que el importe estimado de la pérdida por deterioro sea mayor que el importe del activo en libros, éste se reducirá a cero con el reconocimiento de la correspondiente cantidad o monto en resultados (ahorro o desahorro). Un pasivo será reconocido solo si otra NICSP lo requiere. Un ejemplo de ello es cuando una instalación de uso militar no se utiliza más y la entidad está obligada por ley a desmantelar tales instalaciones si no se usan. La entidad puede necesitar realizar una provisión por los costos de desmantelamiento si así lo requiere la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

57. **Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su valor residual (si lo hay), de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil restante.**

Reversión de una pérdida por deterioro del valor

58. Los párrafos 59 a 70 establecen los requerimientos para la reversión de la pérdida de valor por deterioro de un activo reconocida en periodos anteriores.

59. **Una entidad evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro reconocida en periodos anteriores ya no existe o ha disminuido. Si existiese tal indicio la**

entidad volverá a estimar el importe de servicio recuperable del activo en cuestión.

60. Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro reconocida en periodos anteriores para un activo ya no existe o podría haber disminuido, una entidad considerará, como mínimo, si se dan algunas de las siguientes indicaciones:

Fuentes externas de información

(a) resurgimiento de la demanda o de la necesidad de los servicios prestados por el activo;

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

Fuentes internas de información

(c) han tenido lugar durante el periodo, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con efecto favorable sobre la entidad en el grado de utilización o la forma en la que se usa o se espera usar el activo. Estos cambios incluyen los costos incurridos durante el periodo de mejora o aumento del rendimiento de un activo o de la reestructuración de las operaciones a las que pertenece el activo;

(d) una decisión de reanudar la construcción de un activo que estaba previamente detenida antes de su finalización o puesta en condiciones de funcionamiento; y

(e) se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento de servicio del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.

61. Los indicios de una reducción potencial de la pérdida por deterioro del valor del párrafo 60 son un reflejo, fundamentalmente, de los indicios de la existencia de potenciales pérdidas por deterioro del valor recogidos en el párrafo 27.

62. La lista del párrafo 60 no es exhaustiva. Una entidad puede identificar otros indicios de la reversión de una pérdida por deterioro que también podrían obligar a la entidad a volver a estimar el importe de servicio recuperable del activo. Por ejemplo, cualquiera de los siguientes aspectos puede ser una indicación de que una pérdida por deterioro puede haber revertido:

(a) un incremento significativo del valor de mercado del activo; o

(b) un incremento significativo a largo plazo en la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo.

63. Un compromiso de discontinuar o reestructurar una operación en un futuro próximo es una indicación de una reversión de una pérdida por deterioro de un activo que pertenece a la operación en la que ese compromiso supone un cambio significativo a largo plazo, con un efecto favorable sobre la entidad, en el grado o forma de uso del activo. Las circunstancias en las que tal compromiso es un indicio de la reversión del deterioro a menudo están relacionadas con casos en los que la discontinuación o reestructuración esperada de la operación creará oportunidades de incrementar la utilización del activo. Un ejemplo es un aparato de rayos X que ha sido infrautilizado por una clínica gestionada por un hospital público y, como resultado de una reestructuración, se espera que sea transferido al departamento principal de radiología, donde tendrá una utilización significativamente mayor. En tal caso, el compromiso de discontinuar o reestructurar las operaciones de la clínica puede ser un indicio de que puede ser necesario revertir la pérdida por deterioro del activo reconocida en periodos anteriores.

64. Si existiera un indicio de que la pérdida por deterioro reconocida para un activo ya no existe o ha disminuido, esto puede indicar que (a) la vida útil restante, (b) el método de depreciación (amortización) o (c) el valor residual, necesitan también ser revisados y ajustados, de acuerdo con la NICSP que sea de aplicación al activo, incluso cuando el indicio no lleve a la reversión de la pérdida por deterioro del activo.

65. **Deberá procederse a la reversión de la pérdida por deterioro reconocida para el activo en periodos anteriores sí, y solo sí, se ha producido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el importe de servicio recuperable del mismo, desde que se reconoció por última vez la mencionada pérdida. Si éste fuera el caso, el importe del activo en libros deberá aumentarse, con la limitación descrita en el párrafo 68, hasta que alcance su importe de servicio recuperable. Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor.**

66. Esta Norma requiere que una entidad haga una estimación formal del importe de servicio recuperable sólo si existe un indicio de la reversión de una pérdida por deterioro. El párrafo 60 identifica los principales indicios de que la pérdida por deterioro del valor de un activo reconocida en periodos anteriores puede ya no existir o puede haber disminuido.

67. La reversión de una pérdida por deterioro refleja un aumento en el potencial estimado del importe de servicio recuperable del activo, ya sea por su utilización o por su venta, desde el momento en que una entidad reconoció por última vez la pérdida por deterioro del activo. El párrafo 77 requiere que una entidad identifique los cambios en las estimaciones que produce el incremento citado en el importe de servicio recuperable. Son ejemplos de cambios en las estimaciones:

(a) un cambio en la base de estimación del importe de servicio recuperable (es decir, si el importe de servicio recuperable se calcula como el razonable menos los costos necesarios para la venta o el valor en uso);

(b) si el importe de servicio recuperable estaba calculado a partir del valor en uso, un cambio en las estimaciones correspondientes al valor en uso; o

(c) si el importe recuperable se calculaba a partir del valor razonable menos los costos necesarios para la venta, un cambio en las estimaciones correspondientes a los componentes del valor razonable menos los costos necesarios para la venta.

68. El nuevo importe de un activo en libros, atribuible a la reversión de una pérdida por deterioro, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro para el mismo en periodos anteriores.

69. Una reversión de una pérdida por deterioro de un activo se reconocerá inmediatamente en resultados (ahorro o desahorro).

70. Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deberán ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil restante.

Reclasificación de activos

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

72. Existen circunstancias en las que las entidades públicas pueden decidir que es apropiado reclasificar un activo no generador de efectivo como un activo generador de efectivo. Por ejemplo, una planta de tratamiento de aguas residuales fue construida para tratar aguas industriales de una unidad de vivienda social, a la que no se le aplica cargo alguno. La unidad de

vivienda social fue demolida y el lugar se desarrollará para propósitos industriales y de venta al por menor. Se pretende que, en el futuro, la planta será utilizada para tratar aguas industriales en un régimen comercial. A la luz de esta decisión, la entidad del sector público decide reclasificar la planta de tratamiento de aguas industriales como una unidad generadora de efectivo.

Información a revelar

72A. **Una entidad revelará los criterios desarrollados por la entidad para distinguir los activos no generadores de efectivo de los activos generadores de efectivo.**

73. **La entidad revelará, para cada clase de activos, la siguiente información:**

(a) el importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo, así como la partida o partidas del estado de rendimiento financiero en las que esas pérdidas por deterioro de valor están incluidas; y

(b) el importe de las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro que se han reconocido en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo, así como la partida o partidas del estado de rendimiento financiero en que tales reversiones están incluidas;

73A. [Eliminado]

74. Una clase de activos es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad.

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

76. Una entidad que presenta información financiera segmentada de acuerdo con la NICSP 18, Información Financiera por Segmentos, debe proceder a revelar, para cada uno de los segmentos sobre los que informa la entidad, la siguiente información:

(a) el importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo; y

(b) el importe correspondiente a las reversiones de pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo.

77. Una entidad revelará información sobre los siguientes aspectos para cada pérdida por deterioro material reconocida o revertida durante el periodo:

(a) los sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor;

(b) el importe de la pérdida por deterioro reconocida o revertida;

(c) la naturaleza del activo;

(d) el segmento al que pertenece el activo, si la entidad presenta información segmentada de acuerdo con la NICSP 18;

(e) si el importe de servicio recuperable del activo es su valor razonable menos los costos necesarios para la venta o su valor de uso;

(f) si el importe recuperable es su valor razonable menos los costos de venta, la base utilizada para determinar el valor razonable menos los costes de venta (tales como si el valor razonable se ha determinado con referencia al existente en un mercado activo); y

(g) si el importe de servicio recuperable es su valor en uso, el enfoque utilizado para determinar ese valor.

78. Una entidad revelará la siguiente información para la agregación de las pérdidas por deterioro y la agregación de las reversiones de las pérdidas por deterioro reconocidas durante el periodo para aquellos casos en que no se ha presentado información de acuerdo con el párrafo 77:

(a) las principales clases de activos afectados por las pérdidas por deterioro del valor (y las principales clases de activos afectadas por las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor); y

(b) los sucesos y circunstancias más importantes que han llevado al reconocimiento o a la reversión de las pérdidas por deterioro de valor.

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

Disposiciones transitorias

80. Esta Norma será aplicada de forma prospectiva a partir de la fecha de su adopción. Las pérdidas por deterioro (o las reversiones de las mismas), que se produzcan como resultado de la aplicación por primera vez de esta NICSP, serán reconocidas de acuerdo con lo establecido en la propia Norma [es decir, en resultados (ahorro o desahorro)].

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

81. Previamente a la aprobación de esta Norma las entidades pueden haber adoptado otras políticas contables para el reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro de los activos. Al adoptar esta Norma, puede surgir un cambio en las políticas contables. Podría ser difícil calcular el importe de los ajustes derivados de la aplicación retroactiva del cambio en la política contable. Por tanto, cuando una entidad proceda a aplicar esta Norma por primera vez, no aplicará ni el tratamiento de referencia ni el tratamiento alternativo permitido para contabilizar otros cambios en las políticas contables según lo dispuesto en la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.*

Fecha de vigencia

82. Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2006, deberá revelar este hecho.

82A. **La NICSP 31 modificó los párrafos 2 y 7 e insertó los párrafos 26A, 26B y 39A. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011. Si una entidad aplica la NICSP 31 a periodos que comiencen antes del 1 de abril de 2011, las modificaciones se aplicarán también a dichos periodos.**

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

83. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen con posterioridad a la fecha de adopción.

Fundamentos de las conclusiones

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

Introducción

FC1. El Programa de Convergencia con las NIIF es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengado) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea apropiado para las entidades del sector público.

FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) se basan en las NIIF emitidas por el IASB, en la medida en que los requerimientos de esas Normas son aplicables al sector público. Las disposiciones de esta Norma han sido desarrolladas de forma congruente con esta política. La NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* requiere que las entidades determinen el importe recuperable de un activo si hay indicios de que el activo ha sufrido un deterioro de valor. El importe recuperable de un activo se define como el mayor entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos necesarios para la venta del activo. Esta Norma contiene una definición similar.

FC3. La NIC 36 se aplica a los activos generadores de efectivo y a las unidades generadoras de efectivo, mientras que esta Norma se aplica a los activos no generadores de efectivo individuales. Esto supone la existencia de varias diferencias entre las dos Normas. Las diferencias más importantes son:

(a) el método de determinación del valor en uso de un activo no generador de efectivo bajo esta Norma es diferente del aplicado en la NIC 36 a un activo generador de efectivo;

(b) esta Norma no requiere que las entidades apliquen una prueba de deterioro de valor a las propiedades, planta y equipo contabilizadas a su importe revaluado; y

(c) esta Norma no incluye “un descenso en el valor de mercado significativamente superior a lo que cabría haber esperado como resultado del paso del tiempo o por el uso normal del mismo” como un indicio mínimo de deterioro. Este indicio está incluido como una indicación adicional de que puede haberse producido un deterioro.

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

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

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

Activos generadores de efectivo

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

Activos no generadores de efectivo

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

Determinación del valor en uso

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

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

Enfoque del valor de mercado

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

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

Enfoque del costo de reposición depreciado

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

Enfoque del costo de rehabilitación

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

Enfoque de las unidades de servicio

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

Enfoques adoptados

FC13. El IPSASB acordó que el valor en uso de un activo no generador de efectivo se mida usando el costo de reposición depreciado, el costo de rehabilitación o los enfoques de las unidades de servicio citados anteriormente como apropiados.

Otros activos

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

Grupo de activos y activos generales de la entidad

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

FC16. Según la NIC 36, los activos distintos de la plusvalía que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros de dos o más UGEs se consideran como “activos comunes de la compañía o activos generales”. En un contexto de generación de efectivo, dado que los activos generales no generan entradas de flujos de efectivo independientes, el deterioro de los activos generales se trata como parte del deterioro de la unidad generadora de efectivo a la que pertenecen los activos generales. El IPSASB observó que en un contexto de no generación de efectivo, el concepto de unidad generadora de servicio no está justificado tal y como se indica en el párrafo anterior FC15. El IPSASB además observó que tales activos a menudo son una parte esencial de la función de prestación de servicios y su deterioro debe ser tratado como cualquier otro activo no generador de efectivo de la entidad.

Propiedades, planta y equipo y activos intangibles

FC17. La Norma no exige la aplicación de una prueba de deterioro del valor de activos no generadores de efectivo que se contabilizan por su importe revaluado siguiendo el tratamiento alternativo permitido (“modelo de revaluación”) por la NICSP 17 y la NICSP 31. El IPSASB es de la opinión

que según el tratamiento alternativo permitido en la NICSP 17 y en la NICSP 31, los activos se revaluarán con suficiente regularidad como para garantizar que su valor contable no sea significativamente distinto de su valor razonable en la fecha de presentación y que cualquier deterioro de su valor será tenido en cuenta en su valoración. Por ello, cualquier diferencia entre el importe en que se ha contabilizado el activo y su valor razonable menos los costos necesarios para la venta serán los costos de disposición. El IPSASB opina que, en la mayoría de los casos, estos costos no serán significativos y, desde un punto de vista práctico, no es necesario determinar el importe de servicio recuperable y reconocer una pérdida por deterioro por los costos de disposición de un activo no generador de efectivo.

FC18. A diferencia de lo previsto en esta Norma, la NIC 36 requiere que las entidades realicen una prueba de deterioro a la propiedad, planta y equipo revaluadas, tras su revaluación. Las razones de esta diferencia pueden explicarse con relación a los factores establecidos en los párrafos FC19 y FC20 siguientes.

FC19. En primer lugar, los métodos establecidos en esta Norma para determinar el importe de servicio recuperable difieren de los recogidos en la NIC 36 para determinar el importe recuperable. En esta Norma se define importe recuperable de servicio como el mayor entre su valor razonable menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso. De acuerdo con esta Norma, una entidad establece el valor en uso de un activo determinando el costo corriente de remplazar el potencial de servicio restante del activo. El costo corriente de remplazar el potencial de servicio restante se determina usando el enfoque del costo de reposición depreciado y los enfoques descritos como enfoque del costo de rehabilitación y enfoque de las unidades de servicio. Estos enfoques también pueden adoptarse para medir el valor razonable de acuerdo con la NICSP 17 y la NICSP 31 por ello el valor en uso es una medida del valor razonable. La NIC 36 define importe recuperable como el mayor entre el valor razonable menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso. Según la NIC 36 el valor en uso se determina usando el valor presente de los flujos de efectivo que se esperan obtener del uso continuado del activo y su posible disposición. La NIC 36 plantea que el valor en uso puede ser diferente del valor razonable del activo.

FC20. En segundo lugar, el requerimiento según la NIC 36 de combinar activos no generadores de efectivo con activos generadores de efectivo para formar una unidad generadora de efectivo, no se reproduce en esta Norma. Según la NIC 36, cuando un activo no produce entradas de flujos de efectivo se combina con otros activos para formar una unidad generadora de efectivo, de la que se determina su valor en uso. La suma de los valores razonables

de los activos que conforman una unidad generadora de efectivo puede ser diferente del valor en uso de la unidad generadora de efectivo.

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

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

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

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

Reversión del deterioro

FC23. El Párrafo 60(a) incluye el "resurgimiento de la demanda o de la necesidad de los servicios prestados por el activo" como una indicación mínima de la reversión del deterioro del valor, mientras que el párrafo 62(b) incluye como indicio adicional de la posible reversión del deterioro el hecho de que se produzca "un incremento significativo a largo plazo en la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo". La redacción de estos dos indicios es similar; sin embargo, se puede distinguir uno de otro porque el párrafo 60(a) se refiere al resurgimiento de la demanda que disminuyó y originó el reconocimiento de una pérdida por deterioro. El párrafo 62(b) hace referencia a una demanda nueva y puede no guardar conexión con el

motivo por el cual se reconoció una pérdida por deterioro con respecto a ese activo.

FC24. El párrafo 62(a) incluye como indicio adicional de la reversión del deterioro el hecho de que se produzca “un incremento significativo del valor de mercado del activo”. Esto no refleja el indicio de deterioro de valor recogido en el párrafo 27(a) que exige que la disminución en el valor de mercado sea “significativamente superior a lo que cabría haber esperado como resultado del paso del tiempo o por el uso normal del mismo”. Esta diferencia implica que el aumento en el valor de mercado puede ser esperado o inesperado.

FC25. El párrafo 27(c) incluye como indicio adicional de deterioro el hecho de que exista “Evidencia sobre el deterioro físico del activo”. El párrafo 60 no incluye un indicio de reversión del deterioro que refleje esta indicación de deterioro. El IPSASB no ha incluido la “reparación de un activo” como un indicio de reversión porque la NICSP 17 requiere que los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento que ha sido reconocido ya dentro de la partida de propiedades, planta y equipo, deben ser añadidos al importe en libros del activo cuando sea probable que de los mismos se deriven beneficios económicos futuros o un potencial de servicio durante la vida total del activo, adicionales a los más recientemente evaluados, siguiendo directrices normales de rendimiento, que pasarán a la entidad. Este requerimiento también es aplicable para las propiedades de inversión que se miden utilizando el modelo del costo según la NICSP 16. El IPSASB opina que estas disposiciones anulan la necesidad de indicios de reversión del deterioro del valor que reflejen el indicio de daño físico para el reconocimiento del deterioro. El IPSASB también indica que la rehabilitación o reparación de un daño no constituye un cambio en la estimación del importe recuperable de servicio de un activo, tal como se recoge en el párrafo 65 de esta NICSP.

Guía de Implementación

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

Indicios de deterioro (párrafo 27)

Fuentes externas de información

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

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

(a) una escuela cerrada por la carencia de demanda de servicios educativos debido a un desplazamiento de la población hacia otras áreas. No se prevé que esta tendencia demográfica que ha afectado a la demanda de servicios educativos revierta en un futuro inmediato;

(b) una escuela diseñada para 1.500 estudiantes actualmente tiene una matrícula de 150 estudiantes - la escuela no se puede cerrar porque la escuela alternativa más cercana se encuentra a 100 Km. de distancia. La entidad no prevé que el número de alumnos matriculados aumente. En el momento de su creación la matrícula era de 1.400 estudiantes - la entidad hubiese adquirido unas instalaciones mucho más reducidas de haber previsto que el número de alumnos iba a ser de 150 en el futuro. La entidad considera que la demanda casi ha cesado y que el importe de servicio recuperable debe ser comparado con su importe en libros;

(c) una línea ferroviaria cerrada debido a la falta de clientela (por ejemplo, la población en un área rural ha emigrado a la ciudad de forma significativa como consecuencia de los sucesivos años de sequía, y aquellos que se han quedado en el área prefieren utilizar el servicio de autobús por resultar más barato); y

(d) un estadio cuyo principal ocupante no renueva su contrato de ocupación con el resultado de que se espera el cierre de la instalación.

(b) Cambios significativos a largo plazo con una incidencia adversa sobre la entidad en el entorno tecnológico, legal o de política gubernamental en el que opera la entidad.

Entorno técnológico

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

(a) equipo de diagnóstico médico que apenas se utiliza porque una nueva máquina que incorpora una tecnología más avanzada proporciona resultados más precisos [también cumpliría el indicio (a) anterior];

(b) software por el cual el proveedor externo ya no proporciona asistencia técnica como consecuencia de los avances tecnológicas y la entidad no cuenta con personal que se ocupe de su mantenimiento; y

(c) hardware que se ha quedado obsoleto por efectos del desarrollo tecnológico.

Entorno legal o de política gubernamental

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

(a) un automóvil que no cumple con la nueva normativa sobre emisión de sustancias contaminantes o un avión que no cumple con la normativa de contaminación acústica;

(b) una escuela que ya no puede utilizarse con propósitos educativos debido a una nueva regulación sobre seguridad que afecta a los materiales empleados en la construcción o las salidas de emergencia; y

(c) una planta potabilizadora de agua que no puede utilizarse debido a que no satisface la nueva normativa medioambiental.

Fuentes internas de información

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

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

(a) un edificio dañado como consecuencia de un incendio, inundaciones u otros factores;

(b) un edificio que está cerrado debido a la identificación de deficiencias en su estructura;

(c) tramos elevados de una carretera que se han hundido, que será necesario reemplazar antes de 15 años, en vez de en los 30 originalmente previstos;

(d) una presa cuyo canal de desagüe se ha reducido como consecuencia de una evaluación estructural;

(e) una planta potabilizadora de agua cuya capacidad se ha reducido por una obstrucción en la entrada de agua cuya eliminación no es económica;

(f) un puente para el cual se han establecido restricciones al peso de los vehículos que pueden circular sobre él, debido a la identificación de deficiencias en su estructura;

(g) un buque de la marina dañado en una colisión; y

(h) equipo que se ha dañado y que no puede repararse o cuya reparación no es viable en términos económicos.

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

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

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

(b) si un activo no se está utilizando en el mismo grado que cuando se puso en funcionamiento se puede haber producido un deterioro en el valor de ese activo. Un ejemplo de un activo cuyo valor se ha deteriorado y que puede identificarse a través de este indicio es un edificio escolar que está siendo utilizado como almacén y no con fines educativos.

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

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

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

(b) la construcción se detuvo debido a una recesión económica.

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

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

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

Ejemplos ilustrativos

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

Medición de la pérdida por deterioro

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

Enfoque del costo de reposición depreciado

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

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

Evaluación del deterioro

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

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

[2] En estos ejemplos, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.)

c	**Costo de reposición**	**500.000**
	Depreciación acumulada (c × 4 ÷ 7)	**285.714**
d	**Importe de servicio recuperable**	**214.286**
	Pérdida por deterioro (b – d)	**4.071.428**

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

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

Evaluación del deterioro

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

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

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

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

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

Evaluación del deterioro

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

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

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

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

Evaluación del deterioro

EI8. El indicio del deterioro viene determinado porque el grado de utilización de la escuela ha cambiado de tres plantas a una sola planta como resultado de la reducción del número de estudiantes de 1.000 a 200. La reducción en el grado de utilización es significativa y se espera que el número de alumnos se mantenga en ese nivel reducido en un futuro inmediato. La pérdida por deterioro usando un enfoque del costo de reposición depreciado se determinaría de la siguiente manera:

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

Enfoque del costo de rehabilitación

Daños físicos – Autobús escolar dañado en un accidente de tráfico

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

Evaluación del deterioro

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

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

Daño físico – Edificio dañado en un incendio

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

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

Evaluación del deterioro

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

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

Enfoque de las unidades de servicio

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

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

Evaluación del deterioro

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

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

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

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

Evaluación del deterioro

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

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

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

Comparación con la NIC 36 (2004)

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

- La NICSP 21 trata el deterioro de valor de activos no generadores de efectivo de las entidades del sector público, mientras que la NIC 36 se refiere al deterioro de valor de activos generadores de efectivo de las entidades con ánimo de lucro. La NICSP 26 trata el deterioro de activo generadores de efectivo de entidades del sector público.
- La NICSP 21 no se aplica a activos no generadores de efectivo contabilizados según su importe revaluado en la fecha de presentación bajo el tratamiento alternativo permitido recogido en la NICSP 17 La NIC 36 no excluye de su alcance las propiedades, planta y equipo generadores de efectivo contabilizados según 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 mientras que la NICSP 21 se refiere a ella en los párrafos de comentario.
- La NICSP 21 incluye la decisión de detener la construcción de un activo antes de haberlo completado como una indicación de deterioro marcada en negrita y la reanudación de la construcción del activo como una indicación de reversión de la pérdida por deterioro. En la NIC 36 no hay equivalentes.
- El alcance de la NIC 36 excluye a ciertas clases de activos que no se excluyen del alcance de la NICSP 21. Estas exclusiones están relacionadas con las clases de activos que están sujetos a otros requerimientos específicos de deterioro bajo otras NIIFs. Éstos no han sido excluidos de la NICSP 21 porque no existen otras NICSP equivalentes. Estas exclusiones incluyen (a) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, (a) activos por impuestos diferidos, (c) costos de adquisición diferidos y (c) activos intangibles que surgen de derechos contractuales de los aseguradores en el marco de contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4, *Contratos de*

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

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

NICSP 22—REVELACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE EL SECTOR GOBIERNO GENERAL

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General* fue emitida en diciembre de 2006.

Desde entonces, la NICSP 22 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 22

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de introducción	[Eliminado]	Mejoras a las NICSP octubre de 2011

Diciembre de 2006

NICSP 22—REVELACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE EL SECTOR GOBIERNO GENERAL

ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	1
Alcance	2–14
Información financiera por segmentos	7–8
Bases estadísticas de información financiera	9–11
Políticas contables	12–14
Definiciones	15–22
Empresas públicas	16
Sector gobierno general	17–22
Sector corporaciones públicas financieras	19
Sector corporaciones públicas no financieras	20–22
Políticas contables	23–34
Desagregación adicional	33–34
Información a revelar	35–46
Conciliación de los estados financieros consolidados	43–44
Conciliación con las bases estadísticas de información financiera	45–46
Fecha de vigencia	47–48
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General* (NICSP 22) está contenida en los párrafos 1 a 48. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 22 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer los requerimientos de información a reveler para los gobiernos que elijan presentar información sobre el sector gobierno general (SGG) en sus estados financieros consolidados. La información a revelar adecuada sobre el SGG de un gobierno puede mejorar la transparencia de la información financiera, y proporcionar una mejor comprensión de la relación entre las actividades de mercado y no mercado del gobierno y entre los estados financieros y las bases estadísticas de información financiera.

Alcance

2. **Un gobierno que prepara y presenta estados financieros consolidados según la base contable de acumulación (o devengo) y elige revelar información sobre el sector gobierno general lo hará de acuerdo con los requerimientos de esta Norma.**

3. Los gobiernos obtienen fondos a partir impuestos, transferencias y un número de actividades de mercado y no mercado para financiar sus actividades de prestación de servicios. Operan a través de una variedad de entidades para suministrar bienes y servicios a los ciudadanos. Algunas entidades dependen principalmente de las asignaciones presupuestarias o distribuciones de impuestos u otros ingresos gubernamentales para financiar sus actividades de prestación de servicios, pero pueden también llevar a cabo actividades adicionales generadoras de ingresos incluyendo en ocasiones actividades comerciales. Otras entidades pueden obtener sus fondos principalmente o en gran medida a través de actividades comerciales. Estas incluyen las Empresas Públicas (EP) como se definen en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

4. Los estados financieros de un gobierno preparados de acuerdo con las NICSP proporcionan una visión general de (a) los activos controlados, de los pasivos incurridos por el gobierno, (b) el costo de los servicios suministrados por el gobierno, de los impuestos y (c) otros ingresos generados para financiar la provisión de dichos servicios. Los estados financieros de un gobierno, que suministra servicios a través de entidades controladas, dependan principalmente del presupuesto del gobierno para financiar sus actividades o no, son estados financieros consolidados.

5. En algunas jurisdicciones, los estados financieros y presupuestarios del gobierno, o sectores del mismo, pueden también ser emitidos de acuerdo con bases estadísticas de información financiera. Estas bases reflejan requerimientos coherentes con y derivados del *Sistema de Cuentas Nacionales 1993* (SCN 93) preparado por las Naciones Unidas y otras

organizaciones internacionales. Estas bases estadísticas de información financiera se centran en la provisión de información financiera sobre el SGG. El SGG comprende aquellas entidades sin ánimo de lucro que llevan a cabo actividades de no mercado y dependen principalmente de asignaciones o distribuciones presupuestarias del gobierno para financiar sus actividades de prestación de servicios (referidas en adelante como entidades o actividades no de mercado). Las bases estadísticas de información financiera pueden también proporcionar información sobre (a) el sector de corporaciones del gobierno que realiza principalmente actividades de mercado [calificado normalmente como el sector corporaciones públicas financieras (CPF) y el sector corporaciones públicas no financieras (CPNF)] y (b) el sector público en su conjunto. Las principales características de los sectores de CPF y CPNF se señalan en los párrafos 19 y 20 de esta Norma.

6. Los estados financieros consolidan solo las entidades controladas. Esta limitación no tiene lugar en las bases estadísticas de información financiera. En algunas jurisdicciones, un gobierno nacional controla entidades de gobierno regional/provincial y local, y en consecuencia sus estados financieros consolidan dichos niveles de gobierno, pero en otras jurisdicciones no lo hacen. En todas jurisdicciones, según las bases estadísticas de información financiera, el SGG de todos los niveles de gobierno están combinados, por lo que en algunas jurisdicciones el SGG incluirá unidades que los estados financieros no consolidan. Esta Norma desagrega los estados financieros consolidados de un gobierno. En consecuencia, prohíbe la presentación, como parte del SGG, de una entidad no consolidada dentro de los estados financieros de un gobierno.

Información financiera por segmentos

7. La NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos* requiere revelar cierta información sobre las actividades de prestación de servicios de la entidad y los recursos destinados a sustentar dichas actividades para propósitos de rendición de cuentas y toma de decisiones. A diferencia de los sectores sobre los que se informa según las bases estadísticas de información financiera, los segmentos sobre los que se informa de acuerdo a la NICSP 18 no se basan en la distinción entre actividades de mercado y no mercado.

8. La información a revelar sobre el SGG no sustituye la necesidad de revelar información sobre segmentos de acuerdo con la NICSP 18. Esto es porque la información sobre el SGG sola no facilitará el suficiente detalle para permitir a los usuarios evaluar el rendimiento de la entidad en el pasado para alcanzar sus principales objetivos en la prestación del servicio, cuando dichos objetivos son alcanzados a través de entidades que no son del SGG. Por ejemplo, identificar el SGG como un segmento no proporcionará información sobre el rendimiento de un gobierno para alcanzar sus objetivos en telecomunicaciones, sanidad o educación cuando corporaciones

gubernamentales o cuasi-corporaciones suministran servicios relacionados con dichos objetivos. Puesto que el SGG es solamente un subconjunto del gobierno como un todo, se omitiría información importante si un gobierno no presentase información por segmentos con respecto a sus estados financieros consolidados.

Bases estadísticas de información financiera

9. Los objetivos de los estados financieros preparados de acuerdo con las NICSP y aquéllos preparados de acuerdo con las bases estadísticas de información difieren en algunos aspectos. Los objetivos de los estados financieros preparados de acuerdo con las NICSP son proporcionar información útil para la toma de decisiones y demostrar el cumplimiento con la obligación de rendir cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados y que controla. El propósito de los estados financieros preparados de acuerdo con las bases estadísticas de información es proporcionar información adecuada para analizar y evaluar la política fiscal, especialmente el rendimiento del SGG y del sector público global de cualquier país. Además, aunque las bases estadísticas de información financiera pueden ser expresadas en términos contables, pueden diferir de modo importante del sistema contable financiero subyacente a partir del cual se derivarán la mayoría de estadísticas sobre finanzas gubernamentales. No obstante, las NICSP y las bases estadísticas de información financiera también tienen muchas similitudes en el tratamiento de las transacciones y otros hechos. Por ejemplo, ambas adoptan una base contable de acumulación (o devengo), tratan transacciones y hechos similares, y en algunos aspectos requieren un tipo de estructura de la información similar.

10. En algunas jurisdicciones, revelar la información adecuada sobre el SGG en los estados financieros puede apoyar y mejorar la toma de decisiones de los usuarios de dichos estados, y la rendición de cuentas a éstos. Por ejemplo, revelar la información adecuada sobre el SGG es congruente con mejorar la transparencia de la información financiera y ayudará a los usuarios de los estados financieros a comprender mejor:

    (a) los recursos destinados a sustentar las actividades de prestación de servicios por el SGG, y el rendimiento financiero del gobierno en la prestación de dichos servicios; y

    (b) la relación entre el SGG y los sectores de las corporaciones, y el impacto de cada uno de ellos, sobre el rendimiento financiero global.

11. En aquellas jurisdicciones donde los estados financieros del gobierno se preparan de acuerdo con las bases estadísticas de información financiera y se difunden ampliamente, revelar información sobre el SGG en los estados financieros constituirá un enlace útil entre los estados financieros preparados de acuerdo a las NICSP y aquéllos preparados de acuerdo con las bases

estadísticas de información financiera. Esto ayudará a los usuarios a conciliar la información presentada en los estados financieros con la información presentada en los informes estadísticos. La NICSP 24, *Presentación de la Información del Presupuesto en los Estados Financieros* requiere que los estados financieros incluyan una comparación de los importes presupuestados sobre una base coherente con la adoptada en el presupuesto. Donde los presupuestos gubernamentales se preparan para el SGG en lugar del gobierno en su conjunto, la información financiera sobre el SGG revelada de acuerdo con esta Norma será relevante para las comparaciones requeridas por dicha NICSP.

Políticas contables

12. La NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* requiere el desarrollo de políticas contables para garantizar que los estados financieros proporcionen información que reúna determinadas características cualitativas. La recopilación y presentación de los datos del SGG que satisfacen las características cualitativas de la información suministrada en los estados financieros y los relacionados con los requerimientos de la auditoría podría añadir una carga significativa de trabajo de los preparadores y auditores en muchas jurisdicciones, y podría incrementar la complejidad de los estados financieros. Esto será especialmente así en las jurisdicciones donde actualmente no se preparen estados financieros basados en la información a revelar del SGG, o que incorporen éstas, de acuerdo con las bases estadísticas de información financiera. Además, en algunas jurisdicciones los usuarios podrían no depender de los estados financieros para informar sobre el SGG. En dichas jurisdicciones, los costos necesarios de preparar y presentar la información a revelar del SGG como parte de los estados financieros puede resultar mayor que sus beneficios. En consecuencia, esta norma permite, pero no requiere, revelar información sobre el SGG. Si se revela o no de información sobre el SGG en los estados financieros, será determinado por el gobierno u otra autoridad apropiada en cada jurisdicción.

13. Esta Norma requiere que cuando se revele información sobre el SGG en los estados financieros, dicha información se revele de acuerdo con los requerimientos establecidos en esta Norma. Esto garantizará que se hace una adecuada representación del SGG en los estados financieros y que información a revelar sobre el SGG satisface las características cualitativas de la información financiera, que incluyen comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

14. Las NICSP generalmente se aplican a todas entidades del sector público. No obstante, solamente es posible revelar una representación significativa del SGG de un gobierno – no de sus entidades controladas individuales. En consecuencia, esta Norma especifica requerimientos únicamente para ser

aplicado por los gobiernos que preparan estados financieros consolidados según la base contable de acumulación (o devengo) establecida por las NICSP. Estos gobiernos pueden incluir gobiernos nacionales, regionales/provinciales y locales.

Definiciones

15. **El siguiente término se usa, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

El Sector gobierno general (General government sector) comprende todas las entidades organizativas del gobierno general definidas en las bases estadísticas de información financiera.

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

Empresas públicas (EP)

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

Sector gobierno general

17. Según las bases estadísticas de información financiera, el sector público comprende los sectores SGG, CPF y CPNF. Pueden identificarse subgrupos adiciones dentro de estos sectores para propósitos de análisis estadísticos.

18. El SCN 93 (y actualizaciones) define el SGG como el que está compuesto de (a) todas las unidades que residen en los gobiernos centrales, regionales y locales, (b) fondos de seguridad social a cada nivel de gobierno e (c) instituciones no lucrativas no de mercado controladas por unidades gubernamentales. Según las bases estadísticas de información financiera, el SGG comprende las operaciones importantes del gobierno y habitualmente incluye todas las entidades no lucrativas no de mercado radicadas en el mismo cuyas operaciones se financian principalmente por el gobierno y las entidades del gobierno. Como tales, la financiación de estas entidades tiene su origen principalmente en la asignación presupuestaria o la distribución de los impuestos del gobierno, dividendos de las corporaciones gubernamentales, otros ingresos y préstamos. El SGG habitualmente incluye entidades tales como los departamentos gubernamentales, tribunales de justicia, instituciones

de educación públicas, centros públicos de sanidad y otras agencias gubernamentales. El SGG no incluye las CPF y CPNF. Se revelará información del SGG en aquellas jurisdicciones donde el fortalecimiento de la unión entre las NICSP y las bases estadísticas de información financiera se considera útil y relevante para los usuarios de los estados financieros. Los gobiernos que eligen revelar información del SGG necesitarán por tanto asegurar que la información sobre el SGG incluida en los estados financieros es congruente con la definición de SGG, y cualesquiera interpretaciones de las anteriores, adoptadas con relación a las bases estadísticas de la información financiera en su jurisdicción.

Sector corporaciones públicas financieras

19. El sector CPF comprende las corporaciones financieras controladas por gobiernos residentes (en el SGG), las cuasi-corporaciones y las instituciones no lucrativas que realizan principalmente intermediación financiera y provisión de servicios financieros para el mercado. Se incluyen en este sector los bancos controlados por los gobiernos, incluyendo los bancos centrales y otras instituciones financieras gubernamentales que operan con base de mercado.

Sector corporaciones públicas no financieras

20. El sector CPNF comprende las corporaciones no financieras controladas por los gobiernos residentes (en el SGG), las cuasi-corporaciones y las instituciones no lucrativas que producen bienes y servicios no financieros para el mercado. Se incluyen en este sector las entidades tales como las entidades de servicio público poseídas por fondos públicos y otras entidades que comercian bienes y servicios.

21. Las bases estadísticas de información financiera definen:

    (a) Las corporaciones como entidades legales creadas para producir bienes y servicios para el mercado;

    (b) Las cuasi-corporaciones como empresas que no se incorporan o se establecen legalmente de otra manera pero que funcionan como si fueran corporaciones; y

    (c) Las instituciones no lucrativas como entidades legales u otras que producen o distribuyen bienes y servicios, pero que no generan ganancias financieras para su entidad controladora.

22. Una EP, como se define en esta Norma, tiene características parecidas a una corporación pública o cuasi-corporación pública como se define en las bases estadísticas de información financiera. No obstante, puede no haber un esquema idéntico para los sectores de las EP y los sectores de las CPF y CPNF. Por ejemplo, una EP no residente (en el SGG) no se clasificaría como una CPF o una CPNF.

Políticas contables

23. **La información financiera sobre el SGG deberá revelarse de acuerdo con las políticas contables adoptadas para preparar y presentar los estados financieros consolidados del gobierno, a excepción de lo requerido en los párrafos 24 y 25**.

24. **Al presentar información financiera sobre el SGG, las entidades no aplicarán la NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados* en relación con las entidades de los sectores de las corporaciones públicas financieras y las corporaciones públicas no financieras.**

25. **El SGG reconocerá su inversión en los sectores de las CPF y las CPNF como un activo y contabilizará para este activo el importe en libros de los activos netos de sus entidades participadas.**

26. Esta Norma refleja la opinión de que los estados financieros consolidados de un gobierno que elige revelar información sobre el SGG tienen que desagregarse para presentar el SGG como un sector del gobierno como entidad que informa. En congruencia con esta opinión, esta Norma requiere que se apliquen las mismas definiciones y los mismos requerimientos de reconocimiento, medición y presentación al preparar los estados financieros consolidados que se aplican también en la información a revelar del SGG, con una excepción. Esta excepción es que no se apliquen los requerimientos de la NICSP 6 respecto a la relación del SGG con las entidades de los sectores de las CPF y CPNF.

27. La NICSP 6 requiere que las entidades controladoras preparen los estados financieros que consolidan las entidades controladas partida por partida. La NICSP 6 también contiene (a) una discusión detallada del concepto de control que se aplica en el sector público y (b) una guía para determinar si existe control para propósitos de información financiera. En congruencia con los requerimientos de la NICSP 6, las entidades de los sectores de las CPF y CPNF como se definen en las bases estadísticas de información financiera que controlan entidades del gobierno, se consolidarán en los estados financieros del gobierno.

28. Los estados financieros preparados en congruencia con las bases estadísticas de información financiera reflejan el impacto del SGG en el sector público en su conjunto y, en el contexto del SCN 93 (y actualizaciones), en la economía nacional. En congruencia con este enfoque, las bases estadísticas de información financiera requieren que los estados financieros del SGG presenten las entidades del sector público fuera de este sector como inversiones en otros sectores. Además, según las bases estadísticas de información financiera, las transacciones del SGG con entidades en otros sectores no se eliminan del estado de las operaciones gubernamentales o un estado similar.

29. Aplicar los requerimientos de la NICSP 6 para la consolidación del SGG daría lugar a la nueva presentación de los estados financieros consolidados de un gobierno, en lugar de los estados financieros del SGG.

30. Por tanto, al revelar información financiera sobre el SGG, se eliminan los saldos y las transacciones entre entidades con el SGG de acuerdo con la NICSP 6. No obstante, los saldos y transacciones entre entidades del SGG y entidades de otros sectores no se eliminan.

31. Esta Norma requiere que el SGG reconozca su inversión en entidades en los sectores de las CPF y CPNF por el importe en libros de los activos netos de estas entidades. Esto asegurará que la revelación de información del SGG refleje una desagregación de la información financiera presentada en los estados financieros consolidados del gobierno del cual forma parte. En congruencia con que el SGG sea una desagregación de los estados financieros consolidados de un gobierno, los cambios en el importe en libros de los activos netos de estas entidades se reconocerán de la misma manera que se reconocieron en los estados financieros consolidados de un gobierno.

32. Las bases estadísticas de información financiera requieren que todos los activos y pasivos (excepto los préstamos) se revalúen a valor de mercado en cada fecha de presentación. Las NICSP incluyen diferentes requerimientos de medición, y requieren o permiten valores de costo y corriente para cierta clase de activos y pasivos. No requieren que se revalúen todos los activos y pasivos a valor de mercado. Por tanto, la medición de activos y pasivos en la información revelada del SGG en los estados financieros, incluyendo la inversión en los sectores de las CPF y CPNF, puede diferir de las bases de medición adoptadas por las bases estadísticas de información.

Desagregación adicional

33. En algunas jurisdicciones, los gobiernos nacionales pueden controlar los gobiernos provinciales o locales, y, en consecuencia, los estados financieros del gobierno nacional consolidarán diferentes niveles de gobierno. Si los estados financieros consolidan diferentes niveles de gobierno, puede darse una desagregación adicional de los estados financieros consolidados de acuerdo con los requerimientos de esta Norma de revelar información de manera separada sobre el SGG a cada nivel de gobierno.

34. Esta desagregación adicional no es requerida por esta Norma. Sin embargo, puede presentarse para ayudar más a los usuarios a entender mejor la relación entre las actividades del SGG de cada nivel de gobierno consolidado en los estados financieros, y la relación entre los estados financieros y las bases estadísticas de información financiera en estas jurisdicciones.

Información a revelar

35. **La información a revelar respecto al SGG incluirá al menos lo siguiente:**

    (a) **activos en función de sus principales clases, mostrando de manera separada la inversión en otros sectores;**

    (b) **pasivos en función de sus principales clases;**

    (c) **activos netos/patrimonio;**

    (d) **incrementos y disminuciones totales de revaluación y otras partidas de ingresos y gastos reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio;**

    (e) **ingresos en función de sus principales clases;**

    (f) **gastos en función de sus principales clases;**

    (g) **resultado (ahorro o desahorro);**

    (h) **flujos de efectivo de las actividades de operación en función de sus principales clases;**

    (i) **flujos de efectivo por actividades de inversión; y**

    (j) **flujos de efectivo por actividades de financiación.**

    No obstante, la manera de revelar la información del SGG no será más destacada que la de los estados financieros consolidados preparados según las NICSP.

36. La NICSP 1 identifica un conjunto completo de estados financieros (según la base de acumulación o devengo) como un estado de situación financiera, estado de rendimiento financiero, estado de cambios en los activos netos/patrimonio, estado de flujos de efectivo y políticas contables y notas a los estados financieros.

37. Esta Norma requiere revelar información de las principales categorías de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo reflejados en los estados financieros. Esta Norma no especifica la manera en que debe revelarse la información del SGG. Los gobiernos que eligen revelar información del SGG de acuerdo con esta Norma pueden hacerlo mediante (a) notas, (b) en columnas separadas en los estados financieros principales o (c) de otra manera que consideren apropiado en su jurisdicción. No obstante, la manera de revelar la información del SGG no será más destacada que la de los estados financieros consolidados preparados según las NICSP.

38. Para ayudar a los usuarios a entender la relación de la información presentada por el SGG de las operaciones de un gobierno, las bases estadísticas de información financiera requieren que se desagreguen los gastos totales gubernamentales y se revele la información por clases bien según la

naturaleza económica de los gastos o por la Clasificación de las Funciones del Gobierno (CFG). Esta Norma ni requiere ni prohíbe que las entidades revelen información del SGG en caso de presentar información desagregada del SGG clasificada según la naturaleza económica o congruente con la base de CFG. En algunas jurisdicciones, las CFG adoptadas respecto a revelar información del SGG pueden ser similares a las clasificaciones adoptadas de acuerdo con la NICSP 18.

39. Las entidades también revelarán la información adicional que sea necesaria para que los usuarios entiendan la naturaleza de la información presentada.

40. **Las entidades que preparen la información a revelar del SGG revelarán las entidades controladas significativas que se incluyen en el SGG, y cualquier cambio en estas entidades desde el periodo anterior, junto con una explicación de las razones por las que cualesquiera de estas entidades que se incluían previamente en el SGG ya no se incluyen.**

41. Esta Norma requiere que las entidades que eligen revelar información sobre el SGG lo hagan sobre una lista de las entidades controladas significativas que se incluyen en el SGG. La NICSP 6 requiere que las entidades que preparan estados financieros consolidados revelen información sobre una lista de las entidades controladas significativas que se incluyen en los estados financieros consolidados. La información a revelar sobre qué entidades consolidadas en los estados financieros de acuerdo con la NICSP 6 se incluyen en el SGG ayudará a los usuarios a desarrollar una comprensión de la relación entre la información sobre el gobierno y su SGG, y un mejor entendimiento de la información del SGG en sí misma.

42. De forma similar, la información a revelar sobre los cambios en las entidades controladas incluidas en el SGG permitirá a los usuarios controlar la relación entre los estados financieros consolidados y la información del SGG en el tiempo.

Conciliación de los estados financieros consolidados

43. **La información a revelar sobre el SGG se conciliará en los estados financieros consolidados del gobierno, mostrando de manera separada el importe del ajuste de cada partida equivalente en estos estados financieros.**

44. Esta Norma requiere revelar los importes sobre el SGG para que se concilien con sus importes equivalentes en los estados financieros consolidados del gobierno. Las entidades presentarán de manera separada el ajuste en el importe de la inversión en activos en los sectores de las CPF y CPNF determinado según el párrafo 23 y los ajustes de cada partida que revelan información de manera separada de acuerdo con el párrafo 35. Además, las entidades pueden, pero no se les requiere, revelar información de forma separada del importe del ajuste de cada partida atribuible a los sectores de las

CPF y CPNF. Esta conciliación permitirá al gobierno cumplir mejor con sus obligaciones de rendición de cuentas demostrando la relación entre los importes de cada partida del SGG con el importe total de esta partida para el gobierno.

Conciliación con las bases estadísticas de información financiera

45. Las bases estadísticas de información financiera y las NICSP tienen muchas similitudes en el tratamiento de eventos y transacciones particulares. Sin embargo, también existen diferencias. Por ejemplo, además de las diferencias en las bases de medición de los activos y pasivos descritos en el párrafo 32 anterior, las bases estadísticas de información financiera tratan los dividendos como gastos mientras que las NICSP los tratan como distribuciones. Las bases estadísticas de información financiera también realizan una distinción entre transacciones y otros flujos económicos para presentación de información financiera que no están actualmente reflejados en los estados financieros consolidados, y se centran en determinadas mediciones relevantes para el análisis de la política fiscal tales como préstamo/endeudamiento netos y superávit/déficit de efectivo.

46. Esta Norma no requiere una conciliación de la información revelada del SGG en los estados financieros consolidados con la del SGG según las bases estadísticas de información financiera. Esto se debe a las preocupaciones sobre la viabilidad, y los costos y beneficios, de estos requerimientos en todas las jurisdicciones. No obstante, no se impide la inclusión de esta conciliación a través de la revelación de notas.

Fecha de vigencia

47. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2008, se revelará este hecho.**

48. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 22, pero no son parte de la misma.

Introducción

FC1 El *Sistema de Cuentas Nacionales de 1993* (SCN 1993) (y actualizaciones), el *Manual de Estadísticas Financieras Gubernamentales de 2001* (MEFG 2001), y el *Sistema Europeo de Cuentas de 1995* (SEC 1995), requieren que los gobiernos publiquen información financiera sobre el sector gobierno general (SGG). Por motivos estadísticos, el SGG incluye las entidades controladas por el gobierno dedicadas principalmente a actividades que no son de mercado. Algunas veces el SGG se describe como aquél que incluye aquellas entidades que realizan las funciones básicas del gobierno como actividad principal. El SGG no incluye las corporaciones públicas, incluso cuando todo el patrimonio de estas corporaciones es propiedad del gobierno o de entidades gubernamentales.

FC2 Las NICSP actuales no requieren que las entidades del sector público revelen información sobre el SGG en sus estados financieros. Las NICSP requieren que las entidades preparen estados financieros que incluyan información sobre todos los recursos controlados por la entidad que informa, y establecen normas para la consolidación de todas las entidades controladas. La NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos* también requiere que las entidades identifiquen segmentos y presenten información sobre los mismos.

FC3 Algunos gobiernos preparan, presentan y publican ampliamente tanto estados financieros como información sobre las características financieras y rendimiento del sector público preparados de acuerdo con bases estadísticas de información.

FC4 El IPSASB apoya la convergencia de las NICSP con las bases estadísticas de información cuando sea apropiado. La comunidad estadística animó al IPSASB a desarrollar una NICSP que tratase la presentación de la información del SGG como parte de los estados financieros consolidados del gobierno como un mecanismo para facilitar la convergencia.

FC5 La información a revelar de carácter financiero sobre el SGG puede proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros, particularmente en aquellas jurisdicciones en que los gobiernos nacionales u otros gobiernos, elaboran tanto (a) estados financieros de acuerdo con las NICSP, y (b) información financiera de acuerdo con bases estadísticas de información financiera. El IPSASB considera también que revelar esta información puede ayudar a los usuarios a entender mejor la relación entre actividades de mercado y no de mercado del gobierno. Sin embargo, el IPSASB no está convencido de que las ventajas de revelar esta información puedan ser significativamente mayores que sus costos en aquellas

jurisdicciones donde los estados financieros preparados de acuerdo con bases estadísticas de información financiera no son preparados y puestos a disposición pública de forma habitual. En consecuencia, revelar esta información no es obligatoria.

FC6 Esta Norma establece requerimientos para ser aplicados solo por gobiernos. Esto es así porque para un gobierno solo es posible revelar una representación significativa del SGG de forma global. En algunas jurisdicciones, los gobiernos nacionales pueden controlar gobiernos provinciales o locales. Cuando sucede esto, los estados financieros pueden desagregarse para separar la información a revelar sobre el SGG para cada nivel de gobierno. Es probable que esta información a revelar ayude a los usuarios a entender mejor la relación entre las actividades del SGG de cada nivel de gobierno. Sin embargo, en algunas jurisdicciones, tal información a revelar puede imponer una presión adicional sobre el sistema contable y sobre los responsables de la recogida y agregación de datos, y no está claro que las ventajas para los usuarios de revelar esta información en los estados financieros superen sus costos. Por lo tanto, esta Norma no requiere que las entidades que eligen revelar información sobre el SGG revelen también información consolidada en los estados financieros de forma separada sobre el SGG de cada nivel de gobierno. No obstante, no se prohíbe revelar dicha información.

Consolidación y desagregación

FC7 Las bases estadísticas de información financiera y las NICSP tienen muchas similitudes en el tratamiento de eventos y transacciones particulares. Sin embargo, también existen diferencias. Por ejemplo, las bases estadísticas de información financiera:

(a) requieren que todos los activos y pasivos (excepto los préstamos) sean revaluados a valor de mercado en cada fecha de presentación. Las NICSP incluyen diferentes requerimientos de medición, y requieren o permiten valores de costo y corriente para cierta clases de activos y pasivos;

(b) tratan los dividendos como gastos mientras que las NICSP los trata como distribuciones;

(c) distinguen entre transacciones y otros flujos económicos para la presentación de información financiera. Las NICSP no hacen una distinción similar; y

(d) se centran en la presentación de información financiera sobre el SGG y los otros sectores del sector público como componentes separados y, en este contexto, adoptan las mismas normas para el reconocimiento y medición que se adoptan para la presentación del resto de la economía para garantizar la congruencia de los totales macroeconómicos. De acuerdo con las bases estadísticas de información financiera, los

estados financieros preparados para el SGG no incluyen la consolidación de las CPNF que son entidades controladas por el gobierno que comercializan bienes y servicios, y CPF, como bancos. Las NICSP se centran en los estados financieros consolidados que presentan la información financiera sobre todos los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo controlados por la entidad.

FC8 Esta Norma requiere que revelar información sobre el SGG sea una desagregación de los estados financieros consolidados de un gobierno. Esta es una perspectiva similar a la adoptada para la información a revelar por segmentos de acuerdo con la NICSP 18. Por ello, para revelar información sobre el SGG se adoptan las mismas políticas contables que para los estados financieros consolidados con una excepción, como se indica a continuación.

FC9 Cuando se revela información del SGG en estados financieros, los requerimientos de la NICSP 6 no deben aplicarse en lo que se refiere a CPF y CPNF. Esto es así porque la aplicación de la NICSP 6 a los sectores CPF y CPNF resultaría en volver a presentar los estados financieros consolidados del gobierno en vez de los estados financieros del SGG. Esto haría fracasar el propósito de revelar información del SGG como un puente entre los estados financieros preparados de acuerdo con las NICSP y los preparados de acuerdo con bases estadísticas de información financiera.

Información financiera por segmentos

FC10 La NICSP 18 requiere revelar de forma separada cierta clase de información sobre actividades o grupos de actividades significativas para la evaluación del rendimiento de la entidad en el logro de sus objetivos y con el propósito de la toma de decisiones. La NICSP 18 no hace distinción entre transacciones con contraprestación y sin contraprestación, o entre actividades de mercado y no mercado del gobierno. Más bien, se centra en revelar información de ingresos, gastos, activos y pasivos asociados con la prestación de servicios o grupos de servicios importantes - ya sean estos servicios prestados por el SGG del gobierno o por las CPF y CPNF. El objetivo de la información financiera por segmentos no se logra con la revelación de información sobre el SGG. Por ello, un gobierno que elige revelar información sobre el SGG necesita también revelar información financiera por segmentos.

FC11 Las bases estadísticas de información financiera presentan la información sobre gastos o desembolsos del gobierno clasificados o por su naturaleza económica o por CFG. Cualquiera de estos criterios de clasificación se pueden aplicar a la información a revelar adicional sobre el SGG. En algunos casos también puede adoptarse una clasificación CFG para revelar información financiera por segmentos en los estados financieros consolidados del gobierno.

Conciliación

FC12 La información que se revela sobre el SGG de acuerdo con los requerimientos de esta Norma puede diferir del contenido y la forma de la que se presenta de acuerdo con bases estadísticas de información financiera.

FC13 El IPSASB consideró si a aquellos gobiernos que eligen revelar información sobre el SGG de acuerdo con esta Norma se les debe exigir revelar una conciliación de las revelaciones sobre (a) el SGG en los estados financieros y (b) la información sobre el SGG de acuerdo con bases estadísticas de información financiera. El IPSASB estaba preocupado porque en algunas jurisdicciones este requerimiento pudiese imponer costos significativos para el que prepara la información, y que esos costos pudiesen ser mayores que los beneficios. Esto desincentivaría a los gobiernos que, en otro caso, podrían elegir revelar dicha información. Preocupación particular del IPSASB a este respecto fue, por ejemplo, si:

(a) el momento de compilación de los estados financieros y la información estadística será aquél en el que se pueda completar una conciliación dentro del intervalo de tiempo necesario para que los estados financieros sean auditados y formulados o autorizados para su emisión de acuerdo con los requerimientos legales o los requerimientos de las NICSP;

(b) la inclusión de este requerimiento provocaría auditar la conciliación y puede también provocar auditar los informes estadísticos mismos; y

(c) una entidad puede estar obligada a volver a medir y reclasificar activos, pasivos, ingresos y gastos de acuerdo con los requerimientos de las bases estadísticas de información financiera, y esto podría desanimar que se revele información del SGG.

FC14 Considerando estos aspectos, el IPSASB concluyó que no se debe exigir dicha conciliación en este momento. Sin embargo, una conciliación de la información que se revele del SGG presentada de acuerdo con los requerimientos de esta Norma con las partidas equivalentes de los estados financieros gubernamentales preparados de acuerdo con los requerimientos de las NICSP (a) es congruente con la mejora de la transparencia, (b) no es oneroso y (c) sería útil para los usuarios. No se prohíbe revelar una conciliación de la información del SGG presentada de acuerdo con los requerimientos de esta Norma y la información del SGG presentada de acuerdo con bases estadísticas de información financiera.

Guía de implementación

Esta Guía acompaña a la NICSP 22, pero no es parte de la misma.

Estructura ilustrativa de los estados financieros

Gobierno A – Extracto de estados financieros

Extracto de las notas a los estados financieros

Nota: Información a revelar del Sector del Gobierno General (SGG)

La siguiente información a revelar se refiere al Sector Gobierno General (SGG). Refleja las políticas contables adoptadas en los estados financieros consolidados excepto cuando los requerimientos de consolidación hayan variado con respecto al sector corporaciones públicas financieras (CPF) y al sector corporaciones públicas no financieras (CPNF). De acuerdo con los requerimientos de la NICSP 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General*, las CPF y las CPNF no se consolidan en la información a revelar del SGG, pero se reconocen como inversiones del mismo. Las inversiones en CPF y CPNF se presentan en una única línea de partida medida al importe en libros de los activos netos de la entidad participada.

El GGS comprende todos los ministerios del gobierno central y otras entidades controladas por el gobierno que están principalmente involucradas en actividades que no son de mercado. Estas entidades son:

Ministerio de x

y

z.

Durante el periodo sobre el que se informa, las actividades relacionadas con el servicio de correos, previamente asumidas por el ministerio de comunicaciones, se han configurado nuevamente de acuerdo con criterios comerciales y ya no se incluyen en la información financiera presentada por el SGG.

Estado de situación financiera del SGG – A 31 de diciembre, 20X2

(miles de unidades monetarias)

	SGG		CPF y CPNF		Eliminaciones		Total G-de-G	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
ACTIVOS								
Activos corrientes								
Efectivo y equivalentes al efectivo	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Cuentas por cobrar	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Inventarios	X	X	X	X			X	X
Pagos anticipados	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Inversiones	X	X	X	X			X	X
Otros activos corrientes	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Activos no corrientes								
Cuentas por cobrar	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Inversiones	X	X	X	X			X	X
Inversiones en otros sectores	X	X			(X)	(X)		
Otros activos financieros	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Infraestructuras, planta y equipo	X	X	X	X			X	X
Terrenos y Edificios	X	X	X	X			X	X
Activos intangibles	X	X	X	X			X	X
Otros activos no financieros	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ACTIVO TOTAL	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
PASIVOS								
Pasivos corrientes								
Cuentas por pagar	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Préstamos corto plazo	X	X	X	X			X	X
Parte de los préstamos con vencimiento a corto plazo	X	X	X	X			X	X
Provisiones	X	X	X	X			X	X
Beneficios a los empleados	X	X	X	X			X	X

	SGG		CPF y CPNF		Eliminaciones		Total G-de-G	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
Otros pasivos financieros	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Pasivos no corrientes								
Cuentas por pagar	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Préstamos	X	X	X	X			X	X
Provisiones	X	X	X	X			X	X
Beneficios a los empleados	X	X	X	X			X	X
Otros pasivos	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
PASIVO TOTAL	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ACTIVOS NETOS	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO								
Reservas	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Resultado positivo (ahorro)/negativo (desahorro) acumulado	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ACTIVOS TOTALES NETOS/PATRIMONIO	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Estado del rendimiento financiero del SGG -
Del ejercicio cerrado a 31 de diciembre, 20X2 – Clasificación por funciones del gobierno

(miles de unidades monetarias)

	SGG		CPF y CPNF		Eliminaciones		Total G-de-G	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
Ingresos								
Impuestos	X	X			(X)	(X)	X	X
Cuotas, multas, penalizaciones	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Ingresos de otros sectores	X	X	X	X	(X)	(X)		
Transferencias de otros gobiernos	X	X	X	X			X	X
Otros ingresos de actividades ordinarias	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Total ingresos de actividades ordinarias	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Gastos								
Servicios públicos generales	X	X					X	X
Defensa	X	X					X	X
Orden público y seguridad nacional	X	X	X	X			X	X
Asuntos económicos	X	X					X	X
Protección medioambiental	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Vivienda y bienestar social	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Sanidad	X	X	X	X			X	X
Ocio, cultura y religión	X	X					X	X
Educación	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Protección social	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Gastos totales	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Estado del rendimiento financiero del SGG -
Del ejercicio cerrado a 31 de diciembre, 20X2 – Clasificación económica de gastos (Método de alternativo de presentación)

(miles de unidades monetarias)

	SGG		CPF y CPNF		Eliminaciones		Total G-de-G	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Ingresos								
Impuestos	X	X			(X)	(X)	X	X
Cuotas, multas, penalizaciones	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Ingresos de otros sectores	X	X	X	X	(X)	(X)		
Transferencias de otros gobiernos	X	X	X	X			X	X
Otros ingresos de actividades ordinarias	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Total ingresos de actividades ordinarias	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Gastos								
Compensaciones a los empleados	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Uso de bienes y servicios	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Consumo de capital fijo	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Interés	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Subvenciones	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Beneficios sociales	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Otros gastos	X	X	X	X			X	X
Gastos totales	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Ahorro/(desahorro)	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Estado de cambios en los activos netos/patrimonio del SGG - Del ejercicio cerrado a 31 de diciembre, 20X2

(miles de unidades monetarias)

	SGG					
	Reservas de revaluación	**Diferencias de conversión**	**Resultado positivo(ahorro)/ negativo (desahorro) acumulado**	**CPF y CPNF**	**Eliminaciones**	**Total G-de-G**
Saldo a 31 de diciembre de 20X0	X	(X)	X	X	X	X
Resultado positivo (ahorro) por revaluación de propiedades	X			X		X
Resultado negativo (desahorro) por revaluación de inversiones	(X)			(X)	X	(X)
Diferencias de conversión		(X)		(X)		(X)
Pérdidas y ganancias netas no reconocidas en el estado de rendimiento financiero	X	(X)		X	(X)	X
Resultado positivo neto (ahorro) del ejercicio			X	X	(X)	X
Saldo a 31-Diciembre-20X1	X	(X)	X	X	(X)	X
Resultado negativo (desahorro) en revaluación de propiedad	(X)			(X)	X	(X)
Resultado positivo (ahorro) por revaluación de inversiones	X			X	(X)	X
Diferencias de conversión		(X)		X		X
Pérdidas y ganancias netas no reconocidas en el estado de rendimiento financiero	(X)	(X)		(X)	(X)	(X)

	SGG					
	Reservas de revaluación	**Diferencias de conversión**	**Resultado positivo(ahorro)/ negativo (desahorro) acumulado**	**CPF y CPNF**	**Eliminaciones**	**Total G-de-G**
Resultado negativo neto(desahorro) del periodo			(X)	(X)	(X)	(X)
Saldo a 31 de diciembre de 20X2	X	(X)	X	X	(X)	X

Estado de flujos de efectivo del SGG -
Del ejercicio cerrado a 31 de diciembre, 20X2

(miles de unidades monetarias)

	SGG		CPF y CPNF		Eliminaciones		Total G-de-G	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN								
Cobros								
Impuestos	X	X			(X)	(X)	X	X
Venta de bienes y servicios			X	X	(X)	(X)	X	X
Subvenciones			X	X	(X)	(X)	X	X
Intereses recibidos			X	X			X	X
Dividendos de otros sectores al gobierno	X	X			(X)	(X)		
Otros cobros	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Pagos								
Costos de los empleados	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Beneficios por retiro	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Proveedores	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Intereses pagados	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Dividendos a otros sectores			(X)	(X)	X	X		
Otros pagos	(X)	(X)	(X)	(X)	X	X	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos de las actividades de operación	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN								
Compra de planta y equipo	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Cobros por venta de planta y equipo	X	X	X	X			X	X
Cobros por venta de inversiones	X	X	X	X			X	X
Compra de valores en moneda extranjera	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)

	SGG		CPF y CPNF		Eliminaciones		Total G-de-G	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
Flujos de efectivo netos por actividades de inversión	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN								
Efectivo recibido por préstamos	X	X	X	X			X	X
Reembolsos de préstamos	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Flujos de efectivo netos por actividades de financiación	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Incremento/(Disminución) neta en el efectivo y equivalentes al efectivo	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al principio del periodo	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al final del periodo	**X**	X	**X**	**X**	(X)	(X)	**X**	**X**

NICSP 23—INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN (IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS)

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* fue emitida en diciembre de 2006.

Desde entonces, la NICSP 23 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* (emitida en enero de 2010).
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 23

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
5	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
10	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
37	Modificado	NICSP 28 enero de 2010
87	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
105A	Nuevo	NICSP 29 enero de 2010
105B	Nuevo	NICSP 29 enero de 2010
106	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
124A	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
124B	Nuevo	NICSP 29 enero de 2010
GI27	Modificado	NICSP 31 enero de 2010
GI54	Nuevo	NICSP 29 enero de 2010

Diciembre de 2006

NICSP 23—INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN (IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS)

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2–6
Definiciones	7–28
Transacciones sin contraprestación	8–11
Ingresos	12–0
Estipulaciones	14–16
Condiciones sobre activos transferidos	17–18
Restricciones sobre activos transferidos	19
La esencia sobre la forma	20–25
Impuestos	26–28
Análisis de la entrada inicial de recursos de transacciones sin contraprestación Transacciones	29
Reconocimiento de activos	30–43
Control de un activo	32–33
Suceso pasado	34
Entrada probable de recursos	35
Activos contingentes	36
Contribuciones de los propietarios	37–38
Componentes con contraprestación y sin contraprestación de una transacción	39–41
Medición de activos en su reconocimiento inicial	42–43
Reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación	44–47
Medición de ingresos de transacciones sin contraprestación	48–49
Obligaciones presentes reconocidas como pasivos	50–58

Obligación presente 51–54

Condiciones en un activo transferido 55–56

Medición de los pasivos en el reconocimiento inicial 57–58

Impuestos 59–75

El hecho imponible 65

Cobros de impuestos por anticipado 66

Medición de activos que surgen de transacciones impositivas 67–70

Gastos pagados a través del sistema impositivo y desembolsos por impuestos 71–75

Transferencias 76–105B

Medición de los activos transferidos 83

Condonación de deudas y asunción de pasivos 84–87

Multas 88–89

Legados 90–92

Regalos y donaciones, incluyendo bienes en especie 93–97

Servicios en especie 98–103

Compromisos de donaciones 104

Cobros de transferencias por anticipado 105

Préstamos en condiciones favorables 105A-105B

Información a revelar 106–115

Disposiciones transitorias 116–123

Fecha de vigencia 124–125

Fundamentos de las conclusiones

Guía de implementación

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*, está contenida en los párrafos 1 a 125. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 23 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer requerimientos para la información financiera de los ingresos que surgen de transacciones sin contraprestación distintas de aquéllas que dan lugar una combinación de entidades. La Norma trata aspectos que necesitan considerarse en el reconocimiento y medición de ingresos de transacciones sin contraprestación, incluyendo la identificación de las contribuciones de los propietarios.

Alcance

2. **Una entidad que prepara y presenta estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma para contabilizar los ingresos de transacciones sin contraprestación. Esta Norma no se aplica a una combinación de entidades que sea una transacción sin contraprestación.**

3. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

4. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitido por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

5. Esta Norma aborda los ingresos que surgen de transacciones sin contraprestación. Los ingresos que surgen de transacciones con contraprestación se tratan en la NICSP 9, *Ingresos por Transacciones con Contraprestación*. Aun cuando los ingresos recibidos por las entidades del sector público surgen tanto de transacciones con contraprestación como de transacciones sin contraprestación, la mayoría de los ingresos de los gobiernos y otras entidades del sector público se derivan habitualmente de transacciones sin contraprestación, tales como:

   (a) impuestos; y

   (b) transferencias (sean monetarias o no), que incluyen subvenciones, condonaciones de deudas, multas, legados, regalos, donaciones, bienes y servicios en especie y la parte por debajo de mercado de los préstamos en condiciones favorables recibidos.

6. Los gobiernos pueden reorganizar el sector público, fusionando algunas entidades del sector público y dividiendo otras en dos o más entidades separadas. Una combinación de entidades tiene lugar cuando dos o más entidades que informan se combinan para formar una entidad que informa. Estas reestructuraciones no suponen generalmente que una entidad compre a otra, pero pueden dar lugar a que una entidad nueva o existente adquiera todos

los activos y pasivos de otra entidad. El IPSASB no ha tratado las combinaciones de entidades y las ha excluido del alcance de esta Norma. Por lo tanto, esta Norma no especifica si una combinación de entidades, la cual es una transacción sin contraprestación, dará lugar a un ingreso o no.

Definiciones

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

Las condiciones sobre activos transferidos (conditions on transferred assets) son estipulaciones que especifican que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados en el activo se consuman por el receptor de la forma especificada o que se devuelvan los mismos al transferidor.

El control de un activo (control of an asset) surge cuando la entidad puede usar o beneficiarse de otra manera del activo para conseguir sus objetivos y puede excluir o regular de otra manera el acceso de otros a este beneficio.

Gastos pagados a través del sistema impositivo (expenses paid through the tax system) son importes que están disponibles para los receptores con independencia de que paguen impuestos o no.

Las multas (fines) son beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por una entidad del sector público, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de infringir las leyes o regulaciones.

Las restricciones sobre activos transferidos (restrictions on transferred assets) son estipulaciones que limitan o dirigen los propósitos para los cuales puede usarse un activo transferido, pero no especifican que se requiera que los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros deban devolverse al transferidor si no hace el uso que se especifica.

Las estipulaciones sobre activos transferidos (stipulations on transferred assets) son términos de leyes o regulaciones, o un acuerdo vinculante, impuestos sobre el uso de un activo transferido por entidades externas a la entidad que informa.

Los desembolsos por impuestos (tax expenditures) son disposiciones preferentes de la legislación fiscal que dan concesiones a ciertos contribuyentes las cuales no están disponibles para otros.

El hecho imponible (taxable event) es el hecho que el gobierno, órgano legislativo u otra autoridad ha determinado que esté sujeto a imposición.

Los impuestos (taxes) son beneficios económicos o potencial de servicio pagados o por pagar obligatoriamente a las entidades del sector público,

de acuerdo con las leyes y/o regulaciones, establecidas para proporcionar ingresos al gobierno. Los impuestos no incluyen multas u otras sanciones impuestas por infringir la ley.

Las transferencias (transfers) son entradas de beneficios económicos o potencial de servicio futuros de transacciones sin contraprestación, distintas de impuestos.

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

Transacciones sin contraprestación

8. **En algunas transacciones, está claro que hay un intercambio por un valor aproximadamente igual. Estas son transacciones con contraprestación y se tratan en otras NICSP.**

9. En otras transacciones, una entidad recibirá recursos sin ninguna contraprestación a cambio, o con una contraprestación simbólica. Estas son claramente transacciones sin contraprestación y se abordan en esta Norma. Por ejemplo, los contribuyentes pagan impuestos porque la ley fiscal ordena el pago de estos impuestos. A pesar de que la administración recaudadora proporcionará una variedad de servicios públicos a los contribuyentes, no lo hace en contraprestación del pago de impuestos.

10. Hay un grupo adicional de transacciones sin contraprestación en las que la entidad puede proporcionar alguna contraprestación directamente a cambio de los recursos recibidos, pero esta contraprestación no se aproxima al valor razonable de los recursos recibidos. En estos casos, la entidad determina si hay una combinación de transacciones con contraprestación y sin contraprestación, cada componente de las cuales se reconoce de manera separada. Por ejemplo, una entidad recibe financiación de 6 millones de u.m. por parte de una agencia de desarrollo multilateral. El acuerdo estipula que la entidad debe devolver 5 millones de u.m. de la financiación recibida a lo largo de un periodo de 10 años, al 5% de interés cuando la tasa de mercado para un préstamo similar es del 11%. Efectivamente, la entidad ha recibido una subvención de 1 millón de u.m. (6 millones de u.m. recibidas menos 5 millones de u.m. a devolver) y realizó un préstamo en condiciones favorables de 5 millones de u.m. que consigue un interés a un 6% por debajo de la tasa de interés de mercado para un préstamo similar. La subvención recibida de 1 millón de u.m., así como la parte por debajo de mercado en el pago de intereses de acuerdo los términos del acuerdo, son transacciones sin contraprestación. El capital del contrato y el pago de intereses a lo largo del periodo del préstamo son transacciones con contraprestación.

11. Adicionalmente, existen también transacciones en las que no está totalmente claro si son transacciones con contraprestación o sin contraprestación. En

estos casos un examen de la esencia de la transacción determinará si son transacciones con contraprestación o sin contraprestación. Por ejemplo, la venta de bienes se clasifica normalmente como una transacción con contraprestación. Sin embargo, si la transacción conlleva un precio subvencionado, es decir, un precio que no es aproximadamente igual al valor razonable de los bienes vendidos, esta transacción se ajusta a la definición de transacción sin contraprestación. Para determinar si la esencia de una transacción es la de una transacción sin contraprestación o con contraprestación, debe ejercerse el juicio profesional. Además, las entidades pueden recibir descuentos comerciales, descuentos por volumen u otras reducciones en el precio de cotización de activos por una variedad de razones. Estas reducciones en el precio no significan necesariamente que la transacción sea una transacción sin contraprestación.

Ingresos

12. Los ingresos comprenden las entradas brutas de beneficios económicos o potencial de servicio recibidas o por recibir por la entidad que informa, las cuales representan un aumento en los activos netos/patrimonio distinto a aquéllos relacionados con las contribuciones de los propietarios. Las cantidades recibidas como agente del gobierno o de otra organización gubernamental o terceras partes no darán lugar a un incremento en los activos netos o ingresos del agente. Esto es debido a que la entidad agente no puede controlar el uso, o beneficiarse de otra manera, del activo recibido para conseguir sus objetivos.

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 17, *Propiedades, Planta y Equipo*.

Estipulaciones

14. Pueden transferirse activos con la expectativa y/o comprensión de que se usarán de una forma concreta y, por tanto, que la entidad receptora actuará de una manera particular. Cuando las leyes, regulaciones o acuerdos vinculantes con partes externas imponen condiciones sobre el uso de los activos transferidos por la entidad receptora, estas condiciones son estipulaciones, según se definen en esta Norma. Una característica clave de las estipulaciones, según se definen en esta Norma, es que una entidad no puede autoimponerse

una estipulación a sí misma, ni directamente ni mediante una entidad que controla.

15. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser condiciones o restricciones. Mientras que las condiciones y restricciones pueden requerir a una entidad usar o consumir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros incorporados en un activo para un propósito particular (obligación de rendimiento) en el reconocimiento inicial, solo las condiciones requieren que estos beneficios económicos o el potencial de servicio futuros se devuelvan al transferidor en el caso de que se incumpla la estipulación (obligación de devolución).

16. Las estipulaciones son ejecutables mediante procesos legales o administrativos. Si una **condición** en leyes, regulaciones u otros acuerdos vinculantes no se puede hacer cumplir, no es una estipulación como se define en esta Norma. Las obligaciones implícitas no surgen de estipulaciones. La NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, establece requerimientos para el reconocimiento y medición de las obligaciones implícitas.

Condiciones sobre activos transferidos

17. Las condiciones sobre activos transferidos (en adelante condiciones) requieren que la entidad consuma los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros del activo como se especifica, o devolverlos al transferidor en el caso de que se incumplan dichas condiciones. Por tanto, la receptora incurre en una obligación presente de transferir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros a terceras partes cuando obtenga inicialmente el control de un activo sujeto a una condición. Esto se debe a que la receptora es incapaz de evitar la salida de recursos cuando se requiere o bien consumir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros incorporados en el activo transferido en la prestación de bienes y servicios particulares a terceras partes, o bien devolver al transferidor los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros. Por tanto, cuando una receptora reconoce inicialmente un activo sujeto a una condición, la receptora también incurre en un pasivo.

18. Por comodidad administrativa, un activo transferido, u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros, pueden devolverse efectivamente deduciendo el importe a devolver de otros activos a ser transferidos para otros propósitos. Los estados financieros de la entidad que informa todavía reconocerán los importes brutos en sus estados financieros, es decir, la entidad reconocerá una reducción en los activos y pasivos por la devolución del activo según los términos de la condición de incumplimiento, y reflejará el reconocimiento de activos, pasivos y/o ingresos para la nueva transferencia.

Restricciones sobre activos transferidos

19. Las restricciones sobre activos transferidos (en adelante restricciones) no incluyen un requerimiento de que el activo transferido u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros se devuelvan al transferidor si el activo no se usa como se especifica. Por tanto, la obtención del control de un activo sujeto a una restricción no impone a la receptora una obligación presente de transferir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros a terceras partes cuando se obtiene inicialmente el control del activo. Cuando una receptora incumple una restricción, el transferidor u otra parte, puede tener la opción de tratar de conseguir una sanción contra la receptora, por ejemplo, llevando el asunto a juicio o a otros tribunales, o mediante un proceso administrativo tal como una directiva de un ministro de gobierno u otra autoridad, o de otra manera. Estas acciones pueden dar lugar a que la entidad se vea obligada a cumplir la restricción o hacer frente a una sanción civil o penal por desacato a la justicia u otro tribunal o autoridad. En esta sanción no se incurre como resultado de adquirir el activo, si no como resultado de incumplir la restricción.

La esencia sobre la forma

20. Para determinar si una estipulación es una condición o una restricción, es necesario considerar la esencia de los términos de la estipulación y no meramente su forma. La mera especificación de que, por ejemplo, se requiere que se consuma un activo transferido al suministrar bienes y servicios a terceros o devolverlo al transferidor no es, en sí mismo, suficiente para que surja un pasivo cuando la entidad obtiene el control del activo.

21. Para determinar si una estipulación es una condición o una restricción, la entidad considerará si un requerimiento de devolver el activo u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros es exigible, y podría ser ejecutado por el transferidor. Si el transferidor no pudiera ejecutar un requerimiento de devolver el activo u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros, la estipulación no cumpliría la definición de una condición y se considerará una restricción. Si la experiencia pasada con el transferidor indica que el mismo nunca ejecuta un requerimiento de devolver el activo transferido u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros cuando ocurren incumplimientos, entonces la entidad receptora puede concluir que la estipulación tiene la forma pero no la esencia de una condición y es, por tanto, una restricción. Si la entidad no tiene experiencia con el transferidor, o no ha incumplido previamente estipulaciones que llevarían al transferidor a decidir si ejecuta una devolución de un activo u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros, y no tiene evidencia de lo contrario, se supondría que el transferidor ejecutaría la estipulación y, por tanto, la estipulación cumple la definición de una condición.

22. La definición de una condición impone a la entidad receptora una obligación de rendimiento – es decir, se requiere a la receptora consumir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros implícito en el activo transferido como se especificó, o la devolución del activo u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros al transferidor. Para satisfacer la definición de una condición, la obligación de rendimiento será de la esencia, no solamente de la forma y se requiere como una consecuencia de la condición en sí misma. Un término en un acuerdo de transferencia que requiere a la entidad llevar a cabo una acción que no tiene otra alternativa más que realizarla, puede conducir a la misma a concluir que el término no es en esencia ni una condición ni una restricción. Esto se debe a que, en estos casos, los términos de la transferencia en sí no imponen a la entidad receptora una obligación de rendimiento.

23. Para cumplir el criterio de reconocimiento como un pasivo es necesario que sea probable una salida de recursos y que se requiera y sea capaz de evaluarse el rendimiento con respecto a la condición. Por tanto, será necesario especificar en una condición extremos tales como la naturaleza y la cantidad de bienes y servicios a suministrar o la naturaleza de los activos a adquirir cuando proceda y, si es relevante, los periodos en los cuales ocurra el rendimiento. Además, el rendimiento necesitará controlarse por o en nombre del transferidor en un contexto de negocio en marcha. Esto es particularmente así, cuando una estipulación acuerda una devolución proporcional del valor equivalente del activo si la entidad lleva a cabo parcialmente los requerimientos de la condición y la obligación de devolución se ha ejecutado si ha habido incumplimientos significativos en el pasado.

24. En algunos casos, puede transferirse un activo sujeto a la estipulación de que se devolverá al transferidor si no ocurre un suceso futuro determinado. Esto puede ocurrir cuando, por ejemplo, un gobierno nacional proporciona fondos a una entidad del gobierno provincial sujeto a la estipulación de que la entidad realice una contribución equivalente. En estos casos, no surge una obligación de devolución hasta el momento en que se espera que se incumpla la estipulación y no se reconoce un pasivo hasta que se hayan satisfecho los criterios de reconocimiento.

25. Sin embargo, los receptores necesitarán considerar si estas transferencias responden a la naturaleza de cobros anticipados. En esta Norma, cobro anticipado se refiere a recursos recibidos antes del hecho imponible o un acuerdo de transferencia en firme. Los cobros anticipados dan lugar a un activo y una obligación presente porque el acuerdo de transferencia no llega a ser vinculante. Cuando tales transferencias entran dentro de la naturaleza de una transacción con contraprestación, se tratarán de acuerdo con la NICSP 9.

Impuestos

26. Los impuestos son la mayor fuente de ingresos para muchos gobiernos y otras entidades del sector público. Los impuestos se definen en el párrafo 7 como beneficios económicos o potencial de servicio pagados o por pagar obligatoriamente a entidades del sector público, de acuerdo con leyes o regulaciones, que se establecen para proporcionar ingresos al gobierno, excluyendo multas u otras sanciones impuestas por el incumplimiento de leyes o regulaciones. Las transferencias no obligatorias a los gobiernos o a entidades del sector público, tales como donaciones y el pago de honorarios, no son impuestos, aunque pueden ser el resultado de transacciones sin contraprestación. Un gobierno recauda impuestos de personas y entidades, conocidas como contribuyentes, dentro de su jurisdicción mediante la aplicación de sus poderes soberanos.

27. Las leyes y regulaciones fiscales pueden variar significativamente de una jurisdicción a otra, pero tienen unas ciertas características comunes. Las leyes y regulaciones fiscales (a) establecen el derecho de un gobierno a recaudar el impuesto, (b) identifican los criterios sobre los que se calcula el impuesto, y (c) establecen los procedimientos para administrar el mismo, esto es, los procedimientos para calcular el impuesto por cobrar y garantizar que se reciba el pago. Las leyes y regulaciones fiscales a menudo requieren que los contribuyentes presenten declaraciones periódicas a la agencia gubernamental que administra un impuesto particular. El contribuyente proporciona generalmente detalles y evidencia del nivel de actividad sujeta al impuesto, y se calcula el importe de impuesto por cobrar por el gobierno. Los acuerdos para cobrar los impuestos varían ampliamente, pero normalmente están diseñados para garantizar que el gobierno reciba los pagos regularmente sin recurrir a acciones legales. Las leyes fiscales son normalmente aplicadas de forma rigurosa y a menudo imponen sanciones severas a los individuos y entidades que incumplen la ley.

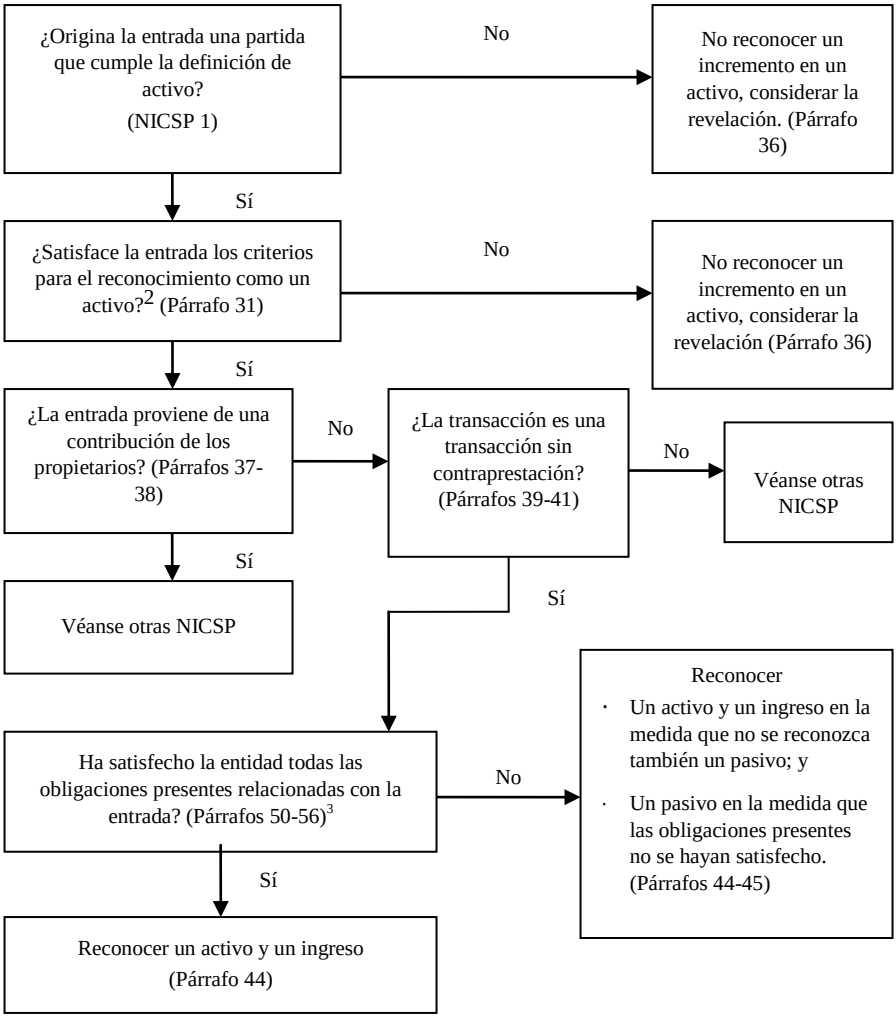
28. También pueden surgir cobros anticipados con respecto a los impuestos, que son importes cobrados de forma anticipada al hecho imponible.

Análisis de la entrada inicial de recursos de transacciones sin contraprestación

29. Una entidad reconocerá un activo surgido de una transacción sin contraprestación cuando obtenga el control de recursos que cumplan la definición de activo y satisfagan los criterios de reconocimiento. En ciertas circunstancias, como cuando un acreedor condona un pasivo, puede surgir una disminución en el importe en libros de un pasivo previamente reconocido. En estos casos, en lugar de reconocer un activo, la entidad reduce el importe en libros del pasivo. En algunos casos, la obtención del control de un activo puede también conllevar obligaciones que la entidad reconocerá como un pasivo. Las contribuciones de propietarios no dan lugar a un ingreso, por lo

que se analiza cada tipo de transacción y cualquier contribución de propietarios se contabiliza de forma separada. Congruentemente con el enfoque establecido en esta Norma, las entidades analizarán las transacciones sin contraprestación para determinar qué elementos de los estados financieros con propósito general se reconocerán como resultado de las transacciones. El diagrama de la página siguiente ilustra el proceso analítico que una entidad lleva a cabo cuando hay una entrada de recursos para determinar si surge un ingreso. Esta Norma sigue la estructura del diagrama. Los requerimientos para el tratamiento de las transacciones se establecen en los párrafos 30 a 115.

Ilustración del análisis de la entrada inicial de recursos[1]



1. El diagrama es solo ilustrativo, no sustituye a la Norma. Se proporciona como una ayuda para interpretarla.
2. En ciertas circunstancias, como cuando un acreedor condona un pasivo, puede surgir una disminución en el importe en libros de un pasivo previamente reconocido. En estos casos, en lugar de reconocer un activo, la entidad reduce el importe en libros del pasivo.
3. Al determinar si la entidad ha satisfecho todas las obligaciones presentes, se considerará la aplicación de la definición de condiciones en un activo transferido y los criterios para reconocer un pasivo.

[1] Este diagrama es meramente ilustrativo; no sustituye a la Norma. Se proporciona como una ayuda para interpretarla.

Reconocimiento de activos

30. Los activos se definen en la NICSP 1 como los recursos controlados por una entidad como consecuencia de sucesos pasados y de los cuales se espera que fluyan beneficios económicos futuros o un potencial de servicio para la entidad.

31. **Una entrada de recursos de una transacción sin contraprestación, distinta de servicios en especie, que cumpla la definición de activo se reconocerá como tal si, y sólo si:**

    (a) **es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos o un potencial de servicio futuros asociados con el activo; y**

    (b) **el valor razonable del activo pueda ser medido con fiabilidad.**

Control de un activo

32. La capacidad de excluir, o regular el acceso a otros, de los beneficios de un activo es un elemento esencial de control que distingue a los activos de la entidad de aquellos bienes públicos a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En el sector público, los gobiernos ejercen un papel de regulación sobre ciertas actividades, por ejemplo instituciones financieras o fondos de pensiones. Este papel de regulación no significa necesariamente que tales partidas reguladas cumplan la definición de un activo del gobierno, o que satisfagan los criterios para el reconocimiento como un activo en los estados financieros con propósito general del gobierno que regula dichos activos. De acuerdo con el párrafo 98, las entidades pueden, pero no están obligadas, a reconocer servicios en especie.

33. Un anuncio de una intención de transferir recursos a una entidad del sector público no es suficiente por sí mismo para identificar recursos como controlados por un receptor. Por ejemplo, si una escuela pública fuese destruida por un incendio forestal y un gobierno anunciase su intención de transferir fondos para reconstruirla, la escuela no reconocería una entrada de recursos (recursos por recibir) en el momento del anuncio. En los casos donde se requiere un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, una entidad receptora no identificará esos activos como controlados hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante ya que la entidad receptora no puede excluir o regular el acceso del transferidor a los recursos. En muchos casos la entidad necesitará establecer la capacidad de ejercer su control de los recursos antes de que puedan ser reconocidos como un activo. Si una entidad no tiene capacidad de reclamar legalmente los recursos, no puede excluir o regular el acceso del transferidor a los mismos.

Suceso pasado

34. Las entidades del sector público obtienen normalmente activos de los gobiernos, de otras entidades incluyendo los contribuyentes, o comprándolos

o produciéndolos. Por lo tanto, el suceso pasado que da lugar al control de un activo puede ser una compra, un hecho impositivo, o una transferencia. Transacciones o sucesos que se espera que ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos – como por ejemplo, la intención de recaudar un impuesto no es un suceso pasado que da lugar a un activo en la forma de un derecho sobre un contribuyente.

Entrada probable de recursos

35. Una entrada de recursos es probable cuando es más posible que ocurra a que no. La entidad basa esta determinación en su experiencia en el pasado con tipos similares de flujos de recursos y en sus expectativas con respecto al contribuyente o al transferidor. Por ejemplo, cuando (a) un gobierno acuerda transferir fondos a una entidad del sector público (entidad que informa), (b) el acuerdo es vinculante, y (c) el gobierno tiene un historial de transferir los recursos acordados, es probable que la entrada tenga lugar, a pesar de que los fondos no hayan sido transferidos en la fecha de presentación.

Activo contingente

36. Una partida que posee las características esenciales de un activo, pero no cumple los criterios para su reconocimiento, puede revelarse en las notas como un activo contingente (véase la NICSP 19).

Contribuciones de los propietarios

37. Las contribuciones de los propietarios están definidas en la NICSP 1. Para que una transacción cumpla las condiciones para ser considerada como una contribución de los propietarios, tendrá necesariamente que satisfacer las características identificadas en dicha definición. En la determinación de si una transacción satisface la definición de una contribución de los propietarios, se considera la esencia más que la forma de la transacción. El párrafo 38 indica la forma que pueden tener las contribuciones de los propietarios. Si, pese a la forma de la transacción, la esencia es claramente la de un préstamo u otra clase de pasivo, o ingreso, la entidad la reconoce como tal, y revelará información apropiada en las notas a los estados financieros con propósito general, si tiene importancia relativa. Por ejemplo, si una transacción pretende ser una contribución de los propietarios, pero especifica que la entidad que informa pagará distribuciones fijas al transferidor, con una devolución de la inversión al mismo en un momento del futuro especificado, la transacción es más característica de un préstamo. Para acuerdos contractuales, una entidad también considerará la guía de la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* cuando distinga los pasivos de las contribuciones de los propietarios.

38. Una contribución de los propietarios puede evidenciarse mediante, por ejemplo:

    (a) una designación formal de la transferencia (o una clase de tales transferencias) por el contribuidor o una entidad que controla al contribuidor de la medida en que forma parte de los activos netos/patrimonio aportado del receptor, ya sea antes de que ocurra la contribución o en el momento de ésta;

    (b) un acuerdo formal, en relación a la contribución, estableciendo o incrementando una participación financiera existente en los activos netos/ patrimonio del receptor que pueden ser vendidos, transferidos o rescatados; o

    (c) la emisión, en relación con la aportación, de los instrumentos de patrimonio que pueden ser vendidos, transferidos o rescatados.

Componentes con contraprestación y sin contraprestación de una transacción.

39. Los párrafos 40 y 41 siguientes se ocupan de las circunstancias en las que una entidad obtiene el control de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio futuros distintas a contribuciones de los propietarios.

40. El párrafo 7 define las transacciones con contraprestación y las transacciones sin contraprestación y el párrafo 10 señala que una transacción puede incluir dos componentes, un componente con contraprestación y un componente sin contraprestación.

41. Cuando se adquiere un activo por medio de una transacción que tiene un componente con contraprestación y un componente sin contraprestación, la entidad reconoce el componente con contraprestación de acuerdo con los principios y requerimientos de otras NICSP. El componente sin contraprestación se reconoce de acuerdo con los principios y requerimientos de esta Norma. Para determinar si una transacción tiene componentes con contraprestación y sin contraprestación identificables se ejercitará el juicio profesional. Cuando no es posible distinguir componentes con contraprestación y sin contraprestación por separado, la transacción se trata como una transacción sin contraprestación.

Medición de activos en su reconocimiento inicial

42. **Un activo adquirido mediante una transacción sin contraprestación se medirá inicialmente a su valor razonable en la fecha de adquisición.**

43. De forma congruente con la NICSP 12, *Inventarios*, NICSP 16, *Propiedades de Inversión* y NICSP 17, los activos adquiridos mediante transacciones sin contraprestación se miden por su valor razonable en la fecha de adquisición.

Reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación

44. **Una entrada de recursos de una transacción sin contraprestación reconocida como un activo se reconocerá como ingreso, excepto en la medida en que se reconozca también un pasivo con respecto a dicha entrada.**

45. **Cuando una entidad satisface una obligación presente reconocida como pasivo con respecto a una entrada de recursos por una transacción sin contraprestación reconocida como activo, reducirá el importe en libros del pasivo reconocido y reconocerá una cantidad de ingresos igual a dicha reducción.**

46. Cuando una entidad reconoce un incremento en los activos netos como resultado de una transacción sin contraprestación, reconoce un ingreso. Si se ha reconocido un pasivo con respecto a la entrada de recursos que surge de la transacción sin contraprestación, cuando posteriormente se reduzca el pasivo, porque tenga lugar el hecho imponible o se satisfaga una condición, se reconocerá un ingreso. Si una entrada de recursos satisface la definición de contribuciones de los propietarios, no se reconoce como pasivo ni ingreso.

47. El momento del reconocimiento del ingreso se determina por la naturaleza de las condiciones y su cancelación. Por ejemplo, si una condición especifica que la entidad proporciona bienes o servicios a terceros, o devuelve fondos sin emplear al transferidor, se reconoce el ingreso cuando se proporcionan los bienes o servicios.

Medición de ingresos de transacciones sin contraprestación

48. **Los ingresos de transacciones sin contraprestación se medirán por el importe del incremento en los activos netos reconocidos por la entidad.**

49. Cuando, como resultado de una transacción sin contraprestación, una entidad reconozca un activo, también reconocerá un ingreso equivalente al importe del activo medido de acuerdo con el párrafo 42, a menos que se requiera también reconocer un pasivo. Cuando se requiera que se reconozca un pasivo, éste se medirá de acuerdo con los requerimientos del párrafo 57, y el importe del incremento en los activos netos, si lo hay, se reconocerá como un ingreso. Cuando un pasivo se reduzca posteriormente, porque ocurra el hecho imponible o se satisfaga una condición, el importe de la reducción en el pasivo se reconocerá como ingreso.

Obligaciones presentes reconocidas como pasivos

50. **Una obligación presente que surge de una transacción sin contraprestación que cumple la definición de pasivo se reconocerá como tal si, y sólo si:**

    (a) es probable que para cancelar la obligación se requiera una salida de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicio futuros; y

    (b) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Obligación presente

51. Una obligación presente es una obligación de actuar o de rendir en un cierto modo, y puede dar lugar a un pasivo con respecto a cualquier transacción sin contraprestación. Las obligaciones presentes pueden ser impuestas por estipulaciones en las leyes o regulaciones o **acuerdos** vinculantes que establecen las bases de las transferencias. También pueden surgir del entorno operativo normal, tal como el reconocimiento de anticipos.

52. En muchos casos, se recaudan impuestos y se transfieren activos a entidades del sector público en transacciones sin contraprestación con arreglo a leyes, regulaciones u otros acuerdos vinculantes que imponen estipulaciones que se usan para propósitos particulares. Por ejemplo:

    (a) impuestos, el uso de los cuales se limite mediante leyes o regulaciones a propósitos específicos;

    (b) transferencias, establecidas mediante un acuerdo vinculante que incluya condiciones:

        (i) de gobiernos nacionales a provinciales, regionales o locales;

        (ii) de gobiernos regionales/provinciales a gobiernos locales;

        (iii) de gobiernos a otras entidades del sector público;

        (iv) a agencias gubernamentales que se crean mediante leyes o regulaciones para realizar funciones específicas con una autonomía en sus operaciones, tales como autoridades legales, o consejos o autoridades regionales; y

        (v) de agencias donantes a gobiernos u otras entidades del sector público.

53. En el curso normal de las operaciones, una entidad que informa puede aceptar recursos antes de que ocurra el hecho imponible. En dichas circunstancias, se reconoce un pasivo por un importe igual a lo recibido de forma anticipada hasta que se produzca el hecho imponible.

54. Si una entidad que informa recibe recursos antes de la existencia de un acuerdo de transferencia vinculante, reconoce un pasivo por lo recibido de forma anticipada hasta el momento en que el acuerdo se convierta en vinculante.

Condiciones en un activo transferido

55. **Las condiciones en un activo transferido dan lugar a una obligación presente en el reconocimiento inicial que se reconocerá de acuerdo con el párrafo 50.**

56. Las estipulaciones se definen en el párrafo 7. Los párrafos 14 a 25 proporcionan guías para determinar si una estipulación es una condición o una restricción. Una entidad analiza cada una de las estipulaciones vinculadas a una entrada de **recursos** para determinar si esas estipulaciones imponen condiciones o restricciones.

Medición de los pasivos en el reconocimiento inicial

57. **El importe reconocido como un pasivo será la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación presente a la fecha de presentación.**

58. La estimación tiene en cuenta los riesgos y las incertidumbres que rodean los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor temporal del dinero es significativo, el pasivo se medirá al valor presente del importe que se espera que sea necesario para cancelar la obligación. Este requerimiento está de acuerdo con los principios establecidos en la NICSP 19.

Impuestos

59. **Una entidad reconocerá un activo con respecto a impuestos cuando ocurra el hecho imponible y se cumplan los criterios de reconocimiento del activo.**

60. Los recursos surgidos de impuestos satisfacen la definición de activo cuando la entidad controla los recursos como consecuencia de un suceso pasado (el hecho imponible) y espera recibir beneficios económicos o potencial de servicio futuros de esos recursos. Los recursos que surgen de impuestos satisfacen los criterios para ser reconocidos como activo cuando es probable que la entrada de recursos tenga lugar y su valor razonable pueda ser medido con fiabilidad. El grado de probabilidad vinculado a la entrada de recursos se determina sobre las bases de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, lo que incluye, entre otros, revelar información del hecho imponible por parte del contribuyente.

61. Un ingreso por impuestos sólo surge para el gobierno que establece el impuesto, y no para otras entidades. Por ejemplo, cuando el gobierno nacional establece un impuesto que es recaudado por su agencia tributaria, los activos y

los ingresos se acumulan (o devengan) por el gobierno, no por la agencia tributaria. Más aún, cuando un gobierno nacional establece un impuesto sobre las ventas, cuya recaudación total se transfiere a los gobiernos regionales, con base en una asignación continuada, el gobierno nacional reconocerá activos e ingresos por el impuesto, y una disminución en los activos y un gasto por la transferencia a los gobiernos regionales. Los gobiernos regionales reconocerán los activos y un ingreso por la transferencia. Cuando una única entidad recauda impuestos en nombre de varias entidades, está actuando como un agente para todas ellas. Por ejemplo, cuando una agencia tributaria regional recauda el impuesto a las ganancias para el gobierno regional y varios gobiernos locales, no reconoce el ingreso con respecto a los impuestos recaudados –sino que, los gobiernos individuales que establecen los impuestos reconocen los activos y el ingreso con respecto a los impuestos.

62. Los impuestos no satisfacen la definición de contribuciones de los propietarios, porque el pago de impuestos no otorga al contribuyente un derecho a recibir (a) distribuciones de beneficios económicos o potencial de servicio futuros de la entidad durante su existencia o (a) la distribución de cualquier excedente de activos sobre el pasivo en caso de liquidación del gobierno. El pago de impuestos tampoco otorga a los contribuyentes un derecho de propiedad en el gobierno que puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o rescate.

63. Los impuestos satisfacen la definición de transacción sin contraprestación porque el contribuyente transfiere recursos al gobierno, sin recibir directamente a cambio un valor aproximadamente igual. Aunque el contribuyente puede beneficiarse de una variedad de políticas sociales establecidas por el gobierno, éstas no se prestan directamente a cambio como contraprestación por el pago de impuestos.

64. Tal como se destaca en el párrafo 52, algunos impuestos son recaudados para propósitos específicos. Si se requiere que el gobierno reconozca un pasivo con respecto a condiciones relacionadas con activos reconocidos como consecuencia de impuestos recaudados con propósito específico, no reconocerá ingresos hasta que se satisfaga la condición y se reduzca el pasivo. Sin embargo, en la mayor parte de los casos, no se espera que los impuestos recaudados con propósitos específicos den lugar a un pasivo porque los propósitos específicos son equiparables a restricciones, y no condiciones.

El hecho imponible

65. En muchas jurisdicciones se recaudan similares tipos de impuestos. La entidad que informa analizará la ley tributaria en su propia jurisdicción para determinar cuál es el hecho imponible para los varios impuestos recaudados. A menos que se determine de otra forma en las leyes o regulaciones, es probable que el hecho imponible para:

    (a) el impuesto a las ganancias sea la obtención de ingresos tributables durante el periodo impositivo por parte del contribuyente;

    (b) el impuesto sobre el valor añadido sea la realización de actividad gravable durante el periodo impositivo por parte del contribuyente;

    (c) el impuesto sobre bienes y servicios sea la adquisición o venta de bienes y servicios sujetos a impuestos durante el periodo impositivo;

    (d) los derechos de aduana sea el movimiento de bienes o servicios sujetos a derechos arancelarios atravesando el límite de la aduana;

    (e) el derecho sobre sucesiones sea el fallecimiento de una persona que posee propiedades sujetas a impuestos; y

    (f) el impuesto sobre la propiedad sea el vencimiento de la fecha en la que se recauda el impuesto, o el periodo para el cual se establezca la recaudación del mismo si éste se recauda de forma periódica.

Cobros de impuestos por anticipado

66. De forma congruente con las definiciones de activos, pasivos y los requerimientos del párrafo 59, los recursos por impuestos recibidos con anterioridad a la ocurrencia del hecho imponible se reconocerán como un activo y un pasivo (cobros anticipados), porque (a) el hecho que da lugar a que la entidad tenga derecho a los impuestos no ha ocurrido, y (b) los criterios para el reconocimiento del ingreso por impuestos no han sido satisfechos (véase el párrafo 59), a pesar de que la entidad ya haya recibido una entrada de recursos. Los cobros anticipados relativos a impuestos no son fundamentalmente diferentes a otros cobros anticipados, por lo tanto se reconocerá un pasivo hasta que ocurra el hecho imponible. Cuando tenga lugar el hecho imponible, se cancelará el pasivo y se reconocerá el ingreso.

Medición de activos que surgen de transacciones impositivas

67. El párrafo 42 requiere que los activos que surgen de transacciones impositivas se midan por su valor razonable en la fecha de adquisición. Los activos que surgen de transacciones impositivas se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad. Las entidades que informan desarrollarán políticas contables para la medición de activos que surgen de transacciones impositivas que se ajusten a los requerimientos del párrafo 42. Las políticas contables para la estimación de estos activos tendrán en cuenta la probabilidad

de que los recursos que surgen de transacciones impositivas fluyan al gobierno y el valor razonable de los activos resultantes.

68. Cuando exista una separación entre el momento del hecho imponible y el cobro de los impuestos, las entidades del sector público pueden medir de forma fiable los activos que surgen de las transacciones impositivas utilizando, por ejemplo, modelos estadísticos basados en el historial de recaudación de ese impuesto concreto en periodos anteriores. Estos modelos incluirán la consideración del momento de los cobros procedentes de los contribuyentes, declaraciones hechas por los contribuyentes y las relaciones de los impuestos por cobrar con otros eventos en la economía. Los modelos de medición también tendrán en cuenta otros factores como:

(a) que la legislación fiscal otorgue a los contribuyentes un periodo para presentar las declaraciones que sea mayor al que se permite al gobierno para la publicación de los estados financieros con propósito general;

(b) que los contribuyentes no presenten las declaraciones en el momento oportuno;

(c) la valoración de activos no monetarios para propósitos de evaluaciones fiscales;

(d) complejidades en la legislación fiscal que requieran periodos prolongados para evaluar impuestos adeudados por ciertos contribuyentes;

(e) el potencial de que los costos financieros y políticos de hacer cumplir de forma rigurosa la legislación fiscal y recaudar todos los impuestos legalmente adeudados al gobierno pueda sobrepasar los beneficios recibidos;

(f) que la legislación fiscal permita a los contribuyentes diferir el pago de algunos impuestos; y

(g) una variedad de circunstancias particulares de impuestos y jurisdicciones individuales.

69. La medición de activos e ingresos procedentes de transacciones impositivas utilizando modelos estadísticos puede dar lugar a que el importe real de los activos e ingresos reconocidos sea diferente a los importes determinados en los periodos posteriores como adeudados por los contribuyentes en relación con el periodo actual sobre el que se informa. Las revisiones de las estimaciones se hacen de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.*

70. En algunos casos los activos que surgen de transacciones impositivas y los ingresos relacionados no pueden ser medidos con fiabilidad hasta que trascurre un tiempo después del hecho imponible. Esto puede ocurrir si una base fiscal es volátil y no es posible una estimación fiable. En muchos casos,

los activos e ingresos pueden ser reconocidos en el periodo posterior a la ocurrencia del hecho imponible. Sin embargo, existen circunstancias excepcionales cuando deban pasar varios periodos sobre los que se informa antes de que un hecho imponible resulte en una entrada de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio futuros que cumpla la definición de activo y satisfaga los criterios para el reconocimiento de un activo. Por ejemplo, determinar y medir con fiabilidad el importe del impuesto sobre sucesiones relativo a un gran patrimonio puede llevar varios años porque incluya varias antigüedades y obras de arte de gran valor que requieran valoraciones especializadas. Por consiguiente, los criterios de reconocimiento pueden no ser satisfechos hasta que se reciba el pago o se vaya a cobrar.

Gastos pagados a través del sistema impositivo y desembolsos por impuestos

71. **Los ingresos por impuestos deberán determinarse en términos brutos. No deberán reducirse por los gastos pagados a través del sistema impositivo.**

72. En algunas jurisdicciones, el gobierno utiliza el sistema impositivo como un método conveniente para pagar beneficios a los contribuyentes, que de otro modo se pagarían utilizando otro método de pago, tal como extender un cheque, depositando directamente el importe en una cuenta bancaria del contribuyente, o cancelando otra cuenta en nombre del contribuyente. Por ejemplo, un gobierno puede pagar parte de las primas de pólizas de seguros sanitarios de los residentes, para fomentar la utilización de esa aseguradora, bien reduciendo el pasivo por impuestos del individuo, realizando un pago por cheque o pagando el importe directamente a la compañía aseguradora. En estos casos, el importe es pagadero con independencia de que el individuo pague impuestos. Por consiguiente, este importe es un gasto del gobierno y debe reconocerse de forma separada en el estado de rendimiento financiero. Los ingresos por impuestos deben incrementarse por el importe de cualquiera de estos gastos pagados a través del sistema impositivo.

73. **Los ingresos por impuestos no se incrementarán por el importe de los desembolsos por impuestos.**

74. En la mayoría de las jurisdicciones, los gobiernos utilizan el sistema impositivo para fomentar ciertos comportamientos financieros y desincentivar otros. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, se permite que los propietarios de viviendas deduzcan los intereses de la hipoteca e impuestos a la propiedad de su renta bruta al calcular el ingreso fiscal tributable. Estos tipos de concesiones están disponibles sólo para los contribuyentes. Si una entidad (incluyendo una persona física) no paga impuestos, entonces no puede acceder a la concesión. Estos tipos de concesiones se denominan desembolsos por impuestos (desgravación). Los desembolsos por impuestos son ingresos a los cuales se ha renunciado, no gastos, y no dan lugar a entradas o salidas de recursos – es decir, no dan lugar a activos, pasivos, ingresos o gastos para el gobierno que grava.

75. La distinción clave entre los gastos pagados a través del sistema impositivo y los desembolsos por impuestos es que para los gastos pagados a través del sistema impositivo, el importe está disponible para los receptores con independencia de que paguen impuestos o usen un determinado mecanismo para pagar sus impuestos. La NICSP 1 prohíbe la compensación de partidas de ingresos y gastos a menos que lo permita otra Norma. La compensación de ingresos por impuestos y gastos pagados a través del sistema impositivo no está permitida.

Transferencias

76. **Sujeta al párrafo 98, una entidad reconocerá un activo en relación con transferencias cuando los recursos transferidos cumplen la definición de un activo y satisfacen los criterios para ser reconocidos como un activo.**

77. Las transferencias incluyen subvenciones, condonaciones de deudas, multas, legados, regalos, donaciones y bienes y servicios en especie. Todas estas partidas tienen el elemento común de que transfieren recursos de una entidad a otra sin proporcionar un valor **aproximadamente** igual a cambio y no son impuestos como se definen en esta Norma.

78. Las transferencias satisfacen la definición de un activo cuando la entidad controla los recursos como consecuencia de un suceso pasado (la transferencia) y espera recibir beneficios económicos o potencial de servicio futuros de esos recursos. Las transferencias satisfacen los criterios para ser reconocidas como un activo cuando es probable que la entrada de recursos ocurra y su valor razonable pueda ser medido con fiabilidad. En ciertas circunstancias, tal como cuando un acreedor condona un pasivo, puede surgir una disminución en el importe en libros de un pasivo previamente reconocido. En estos casos, en lugar de reconocer un activo como resultado de la transferencia, la entidad disminuirá el importe en libros del pasivo.

79. Una entidad obtiene el control de los activos transferidos cuando los recursos han sido transferidos a la entidad o ésta tiene un derecho exigible por ley contra el transferidor. Muchos acuerdos para transferir recursos se convierten en vinculantes para todas las partes antes de que tenga lugar la transferencia de recursos. Sin embargo, a veces una entidad promete transferir recursos, pero incumple tal promesa. Por consiguiente, solo se reconocerán activos, pasivos y/o ingresos cuando (a) un derecho sea exigible por ley, y (b) la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra. Hasta ese momento, la entidad no puede excluir o regular el acceso de terceras partes a los beneficios de los recursos propuestos para la transferencia.

80. Las transferencias de recursos que satisfacen la definición de contribuciones de los propietarios no darán lugar a ingresos. Los acuerdos (a) que especifican que la entidad que proporciona recursos tiene derecho a distribuciones de beneficios económicos o potencial de servicio futuros durante la vida de la

entidad receptora, o distribución de cualquier excedente de activos sobre el pasivo en caso de que la entidad receptora sea liquidada, o (b) que especifican que la entidad que proporciona los recursos adquiere una participación financiera en la entidad receptora que puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o rescate, son, en esencia, acuerdos para hacer una contribución por parte de los propietarios.

81. Las transferencias satisfacen la definición de transacciones sin contraprestación porque el transferidor proporciona recursos a la entidad receptora sin que dicha entidad receptora proporcione un valor aproximadamente igual directamente a cambio. Si un acuerdo estipula que la entidad receptora tiene que proporcionar a cambio un valor aproximadamente igual, el acuerdo no es un acuerdo de transferencia, sino un contrato para una transacción de intercambio que debe contabilizarse según la NICSP 9.

82. Una entidad analizará todas las estipulaciones contenidas en los acuerdos de transferencia para determinar si incurre en un pasivo cuando acepta los recursos transferidos.

Medición de los 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. 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.

Condonación de deudas y asunción de pasivos

84. A veces los prestamistas renunciarán a su derecho a cobrar una deuda incurrida por una entidad del sector público, cancelando efectivamente la deuda. Por ejemplo, un gobierno nacional puede cancelar un préstamo incurrido por un gobierno local. En tales circunstancias, el gobierno local reconocerá un incremento en los activos netos porque se ha extinguido un pasivo previamente reconocido.

85. Las entidades reconocerán ingresos relativos a condonación de deudas cuando la antigua deuda ya no cumpla la definición de pasivo o ya no satisfaga los criterios para su reconocimiento como un pasivo, y siempre que tal condonación de deudas no satisfaga la definición de contribuciones de los propietarios.

86. Cuando una entidad controladora condona deudas incurridas por una entidad totalmente controlada o asume sus pasivos, la transacción puede ser una contribución de los propietarios, como se describe en los párrafos 37-38.

87. Los ingresos procedentes de condonaciones de deudas se miden por el valor razonable de la deuda condonada.

Multas

88. Las multas son beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por una entidad del sector público, procedentes de un individuo u otra entidad, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de que el individuo u otra entidad ha infringido los requerimientos de las leyes o regulaciones. En algunas jurisdicciones los agentes de la ley pueden imponer multas a los individuos que consideran que han infringido la ley. En estos casos, el individuo normalmente tendrá la opción de pagar la multa o de recurrir a los tribunales para ejercer su defensa. Cuando el demandado llega a un acuerdo con el fiscal que incluye el pago de una penalización en lugar de llevar el caso a los tribunales, el pago se reconoce como una multa.

89. Las multas normalmente requieren que una entidad transfiera un importe fijo de efectivo al gobierno y no imponen ninguna obligación a éste que pueda ser reconocida como un pasivo. Como tales, las multas se reconocen como ingresos cuando la cuenta por cobrar cumple la definición de activo y satisface los criterios para su reconocimiento como un activo establecidos en el párrafo 31. Como se destaca en el párrafo 12, cuando una entidad recauda multas en calidad de agente, la multa no será ingreso de la entidad recaudadora. Los activos que surgen de multas se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad.

Legados

90. Un legado es una transferencia hecha de acuerdo con las disposiciones del testamento de una persona fallecida. El suceso pasado que da lugar al control de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicio futuros para un legado ocurre cuando la entidad tiene un derecho legalmente exigible, por ejemplo, cuando fallece el testador, o la declaración del legítimo albacea, dependiendo de la legislación de la jurisdicción.

91. Los legados que satisfacen la definición de un activo se reconocen como activos e ingresos si es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos o potencial de servicio futuros y el valor razonable de los activos pueda ser medido de forma fiable. La determinación de la probabilidad de la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio futuros puede ser problemática si transcurre un periodo de tiempo entre la defunción del testador y la recepción de cualquier activo por parte de la entidad. La entidad necesitará determinar si el patrimonio de la persona fallecida es suficiente

para cumplir con todas las demandas que recaigan sobre él y para satisfacer todos los legados. Si el testamento se impugna, esto también afectará a la probabilidad de que fluyan activos a la entidad.

92. El valor razonable de los activos legados se determinará de la misma manera que para los regalos y donaciones, tal como se describe en el párrafo 97. En las jurisdicciones en las que los patrimonios de fallecidos están sujetos a imposición, la autoridad fiscal puede haber determinado ya el valor razonable de los activos legados a la entidad, y este importe puede estar disponible para la entidad. Los legados se miden por el valor razonable de los recursos recibidos o por recibir.

Regalos y donaciones, incluyendo bienes en especie

93. Los regalos y donaciones son transferencias voluntarias de activos, incluyendo efectivo u otros activos monetarios, bienes en especie y servicios en especie que una entidad realiza a otra, normalmente libre de estipulaciones. El transferidor puede ser una entidad o un individuo. Para los regalos y donaciones de efectivo u otros activos monetarios y bienes en especie, el suceso pasado que da lugar al control de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicio futuros es, normalmente, la recepción del regalo o donación. El reconocimiento de regalos o donaciones de servicios en especie se trata a continuación, en los párrafos 98-103.

94. Los bienes en especie son activos tangibles transferidos a una entidad en una transacción sin contraprestación, sin cargo alguno, pero pueden estar sujetos a estipulaciones. La ayuda externa proporcionada por organizaciones multilaterales o bilaterales de desarrollo a menudo incluye un componente de bienes en especie.

95. Los regalos y donaciones (distintos a los servicios en especie) se reconocen como activos e ingresos cuando es probable que de los mismos se obtengan beneficios económicos o potencial de servicio futuros y el valor razonable de los activos pueda ser medido de forma fiable. Con los regalos y donaciones, la realización del regalo o donación y la transferencia de la titularidad legal son a menudo simultáneas; en tales circunstancias no existe duda de que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad.

96. Los bienes en especie se reconocerán como activos cuando se reciban los bienes, o cuando exista un acuerdo vinculante para recibir los bienes. Si los bienes en especie se reciben sin condiciones vinculadas, se reconocerá un ingreso de forma inmediata. Si se establecen condiciones, se reconocerá un pasivo, que se reducirá reconociéndose ingresos a medida de que se satisfagan las condiciones.

97. En el momento del reconocimiento inicial, los regalos y donaciones, incluyendo los bienes en especie, se miden por su valor razonable en la fecha de adquisición, que puede ser determinado 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.

Servicios en especie

98. **Una entidad puede reconocer los servicios en especie como un ingreso y como un activo, pero no está obligada a ello.**

99. Los servicios en especie son servicios suministrados por individuos a entidades del sector público en una transacción sin contraprestación. Estos servicios cumplen la definición de activo porque la entidad controla un recurso del cual se espera que fluyan a la entidad beneficios económicos o un potencial servicio futuros. Estos activos son, sin embargo, inmediatamente consumidos y se reconoce también una transacción de igual valor para reflejar el consumo de dichos servicios en especie. Por ejemplo, una escuela pública que recibe servicios voluntarios de asesores de profesores, cuyo valor razonable puede medirse con fiabilidad, puede reconocer un incremento en un activo y un ingreso, y una disminución en un activo y un gasto. En muchos casos, la entidad reconocerá un gasto por el consumo de los servicios en especie. Sin embargo, los servicios en especie pueden utilizarse también para construir un activo, en cuyo caso el importe reconocido con respecto a los servicios en especie se incluye en el costo del activo que se está construyendo.

100. Las entidades del sector público pueden ser receptoras de servicios en especie según planes voluntarios o no voluntarios operados en el interés público. Por ejemplo:

(a) asistencia técnica de otros gobiernos u organizaciones internacionales;

(b) personas convictas por infracciones pueden ser requeridas a realizar servicios a la comunidad para una entidad del sector público;

(c) los hospitales públicos pueden recibir los servicios de voluntarios;

(d) las escuelas públicas pueden recibir servicios voluntarios de padres como asesores de profesores o como miembros del consejo; y

(e) los gobiernos locales pueden recibir los servicios de bomberos voluntarios.

101. Algunos servicios en especie no cumplen la definición de activo porque la entidad no tiene control suficiente sobre los servicios prestados. En otras circunstancias, la entidad puede tener control sobre los servicios en especie, pero puede no ser capaz de medirlos con fiabilidad, y así no cumplir los

criterios para el reconocimiento como activo. Las entidades pueden, sin embargo, ser capaces de medir el valor razonable de ciertos servicios en especie, tales como servicios profesionales u otros servicios en especie que, de una u otra forma, están fácilmente disponibles en los mercados nacionales o internacionales. Cuando se determina el valor razonable de los tipos de servicios en especie descritos en el párrafo 100, la entidad puede concluir que el valor de los servicios no es significativo. En muchos casos, los servicios en especie se prestan por personas con poca o ninguna formación y son fundamentalmente diferentes de los servicios que la entidad hubiera adquirido si los servicios en especie no estuvieran disponibles.

102. Debido a las muchas incertidumbres que rodean a los servicios en especie, incluyendo la capacidad de ejercer el control sobre los servicios y la medición de su valor razonable, esta Norma no requiere el reconocimiento de los mismos. El párrafo 108, sin embargo, recomienda revelar información sobre la naturaleza y tipo de servicios en especie recibidos durante el periodo sobre el que se informa. Como para todas las informaciones a revelar, las relacionadas con los servicios en especie se realizarán sólo si son significativas. Para algunas entidades del sector público, los servicios prestados por voluntarios no son significativos en importe, pero lo son por su naturaleza.

103. Al desarrollar una política contable para tratar una clase de servicios en especie, deberían considerarse varios factores, incluyendo los efectos de dichos servicios en especie en la posición financiera, rendimiento y flujos de efectivo de la entidad. La medida en que una entidad depende de una clase de servicios en especie para cumplir sus objetivos, puede influir en la política contable que desarrolle una entidad con respecto al reconocimiento de activos. Por ejemplo, una entidad que dependa de una clase de servicios en especie para cumplir sus objetivos, puede ser más probable que reconozca aquellos servicios en especie que cumplen la definición de un activo y satisfacen los criterios de reconocimiento. Al determinar si reconocer una clase de servicios en especie, también se consideran las prácticas de entidades similares que operan en un entorno similar.

Compromisos de donaciones

104. Los compromisos de donaciones son compromisos no forzosos de transferir activos a la entidad receptora. Los compromisos de donaciones no cumplen la definición de activo porque la entidad receptora no tiene capacidad de controlar el acceso del transferidor a los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados en la partida comprometida. Las entidades no reconocen las partidas comprometidas como activos ni como ingresos. Si la partida comprometida es posteriormente transferida a la entidad receptora, se reconocerá como un regalo o donación, de acuerdo con los anteriores párrafos 93 a 97. Podría estar justificado revelar información sobre los compromisos de

donaciones como activos contingentes según los requerimientos de la NICSP 19.

Cobros de transferencias por anticipado

105. Cuando una entidad recibe recursos antes de que un acuerdo de transferencia sea un compromiso firme, los recursos se reconocen como un activo cuando cumplen la definición de activo y los criterios de reconocimiento como un activo. La entidad también reconocerá un pasivo por cobro anticipado si el acuerdo de transferencia todavía no es un compromiso en firme. Los cobros anticipados de transferencias no son fundamentalmente diferentes de otros cobros anticipados, por tanto se reconoce un pasivo hasta que tenga lugar el hecho que hace que el acuerdo de transferencia sea un compromiso en firme, y se cumplan el resto de condiciones del acuerdo. Cuando dicho hecho sucede y todas las demás condiciones según el acuerdo se cumplen, el pasivo se cancela y se reconoce un ingreso.

Préstamos en condiciones favorables

105A. Préstamos en condiciones favorables son préstamos recibidos por una entidad en unos términos por debajo de mercado. La parte del préstamo que es reembolsable, junto con los pagos de intereses, es una transacción con contraprestación y se contabilizará de acuerdo con la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*. Una entidad considerará si la diferencia entre el precio de la transacción (importe del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el reconocimiento inicial (véase la NICSP 29) se trata de un ingreso sin contraprestación que deba contabilizarse de acuerdo a esta Norma.

105B. En el caso de que una entidad determine que la diferencia entre el precio de la transacción (importe del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el reconocimiento inicial es un ingreso sin contraprestación, una entidad reconocerá la diferencia como un ingreso, salvo que exista una obligación presente, por ejemplo, en el caso de que las condiciones específicas impuestas sobre los activos transferidos por el transferidor den lugar a una obligación presente. En el caso de que exista una obligación presente, se reconocerá como un pasivo. Cuando la entidad satisfaga la obligación presente, se reducirá el pasivo y se reconocerá un ingreso por el mismo importe.

Información a revelar

106. **Una entidad revelará en los estados financieros con propósito general, o en las notas:**

(a) **el importe de ingresos de transacciones sin contraprestación reconocidos durante el periodo en función de las principales clases mostrando por separado:**

(i) **impuestos, mostrando por separado las principales clases de impuestos; y**

(ii) **transferencias, mostrando por separado las principales clases de ingresos por transferencias.**

(b) **el importe de cuentas por cobrar reconocidas con respecto a los ingresos sin contraprestación;**

(c) **el importe de los pasivos reconocidos con respecto a los activos transferidos sujetos a condiciones;**

(cA) **el importe de los pasivos reconocidos con respecto a los activos transferidos sujetos a condiciones;**

(d) **el importe de los activos reconocidos que están sujetos a restricciones y la naturaleza de dichas restricciones;**

(e) **la existencia e importes de cualquier cobro anticipado con respecto a las transacciones sin contraprestación; y**

(f) **el importe de cualquier pasivo condonado.**

107. **Una entidad revelará en las notas de los estados financieros con propósito general:**

(a) **las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación;**

(b) **para las principales clases de ingresos de transacciones sin contraprestación, el criterio según el cual se ha medido el valor razonable de los recursos entrantes;**

(c) **para las principales clases de ingresos por impuestos que la entidad no puede medir con fiabilidad durante el periodo en el cual el hecho imponible tiene lugar, información sobre la naturaleza del impuesto; y**

(d) **la naturaleza y tipo de las principales clases de legados, regalos y donaciones, mostrando por separado las principales clases de bienes en especie recibidos.**

108. Se aconseja a las entidades que revelen la naturaleza y tipo de las principales clases de servicios en especie recibidos, incluyendo aquellos no reconocidos. La medida en que una entidad sea dependiente de una clase de servicios en especie determinará la información a revelar que haga con respecto a dicha clase.

109. La información a revelar requerida en los párrafos 106 y 107 ayudan a la entidad que informa a satisfacer los objetivos de la información financiera, tal y como se establecen en la NICSP 1, que es suministrar información útil para

la toma de decisiones y expresar la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados.

110. La información a revelar de las principales clases de ingresos ayuda a los usuarios a hacer juicios profesionales informados sobre la exposición de la entidad a determinadas corrientes de ingresos.

111. Las condiciones y restricciones imponen límites al uso de activos, lo que impacta sobre las operaciones de la entidad. La información a revelar sobre (a) los importes de los pasivos reconocidos con respecto a las condiciones y (b) el importe de los activos sujetos a restricciones ayuda a los usuarios a hacer juicios profesionales sobre la capacidad de la entidad de utilizar sus activos según su propio criterio. Se aconseja a las entidades que desagreguen por clases la información que requiere revelar el párrafo 106(c).

112. El párrafo 106(e) requiere que las entidades revelen la existencia de cobros por anticipado en relación a las transacciones sin contraprestación. Estos pasivos conllevan el riesgo de que la entidad tenga que sacrificar beneficios económicos o potencial de servicio futuros si el hecho imponible no tiene lugar, o un acuerdo de transferencia no se convierte en un compromiso en firme. La información a revelar sobre estos cobros por anticipado ayuda a los usuarios a realizar juicios sobre los ingresos futuros de la entidad y su posición de activos netos.

113. Como se destacó en el párrafo 68, en muchos casos una entidad será capaz de medir con fiabilidad los activos e ingresos que surgen de transacciones impositivas, utilizando, por ejemplo, modelos estadísticos. Sin embargo, puede haber circunstancias excepcionales donde una entidad no sea capaz de medir con fiabilidad los activos e ingresos que surgen hasta que hayan transcurrido uno o más periodos contables desde que sucediera el hecho imponible. En estos casos, la entidad revelará la naturaleza de las principales clases de impuestos que no pueden medirse con fiabilidad, y por tanto reconocerse, durante el periodo contable en el que tiene lugar el hecho imponible. Esta información a revelar ayudará a los usuarios a hacer juicios informados sobre los ingresos futuros de la entidad y la posición de activos netos.

114. El párrafo 107(d) requiere a una entidad informar sobre la naturaleza y tipo de las principales clases de regalos, donaciones y legados que ha recibido. Estas entradas de recursos se reciben según criterio del transferidor, que expone a la entidad al riesgo de que, en periodos futuros, dichas fuentes de recursos puedan cambiar significativamente. Esta información a revelar ayuda a los usuarios a hacer juicios informados sobre los ingresos futuros de la entidad y su posición de activos netos.

115. Cuando los servicios en especie cumplan la definición de un activo y satisfagan los criterios para el reconocimiento como un activo, las entidades pueden elegir reconocer estos servicios en especie y medirlos por su valor

razonable. El párrafo 108 aconseja a una entidad que revele la naturaleza y tipo de todos los servicios en especie recibidos, tanto si son reconocidos como si no lo son. Esta información a revelar puede ayudar a los usuarios a hacer juicios informados sobre (a) la contribución hecha por dichos servicios al logro de los objetivos de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, y (b) sobre la dependencia de la entidad de estos servicios para el logro de sus objetivos en el futuro.

Disposiciones transitorias

116. **No se requiere que las entidades cambien sus políticas contables con respecto al reconocimiento y medición de los ingresos por impuestos para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los cinco años siguientes a la de adopción inicial de esta Norma.**

117. **No se requiere que las entidades cambien sus políticas contables con respecto al reconocimiento y medición de ingresos de transacciones sin contraprestación, distintos a los ingresos por impuestos, para periodos sobre los que se informa que empiecen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción inicial de esta Norma.**

118. **Los cambios en las políticas contables con respecto al reconocimiento y medición de ingresos de transacciones sin contraprestación llevados a cabo antes de finalizar el periodo de cinco años permitido en el párrafo 116, o del periodo de tres años permitido en el párrafo 117, se harán sólo para cumplir mejor con las políticas contables de esta Norma. Las entidades pueden cambiar sus políticas contables con respecto a los ingresos de transacciones sin contraprestación para cada tipo de clase.**

119. **Cuando una entidad aproveche las disposiciones transitorias de los párrafos 116 ó 117, dicho hecho deberá revelarse**. **La entidad revelará también (a) qué clases de ingresos de transacciones sin contraprestación se reconocen de acuerdo con esta Norma, (b) cuáles han sido reconocidos según una política contable que no es congruente con los requerimientos de esta Norma, y (c) los progresos de la entidad hacia la implantación de las políticas contables que son congruentes con esta Norma. La entidad revelará su plan para la implantación de las políticas contables que sean congruentes con esta Norma.**

120. **Cuando una entidad aproveche las disposiciones transitorias para un segundo periodo o posterior, se revelarán detalles sobre las clases de ingresos de transacciones sin contraprestación previamente reconocidos con otra base, pero que ahora se reconocen de acuerdo con esta Norma.**

121. Las disposiciones transitorias pretenden permitir a las entidades un periodo para desarrollar modelos fiables para medir los ingresos de transacciones sin contraprestación durante el periodo transitorio. Las entidades pueden adoptar políticas contables para el reconocimiento de ingresos sin contraprestación

que no cumplan con las disposiciones de esta Norma. Las disposiciones transitorias permiten a las entidades aplicar esta Norma de forma incremental a las diferentes clases de ingresos de transacciones sin contraprestación. Por ejemplo, las entidades pueden ser capaces de reconocer y medir impuestos sobre la propiedad y algunas clases de transferencias de acuerdo con esta Norma desde la fecha de aplicación, pero pueden requerir hasta cinco años para desarrollar por completo un modelo fiable para medir ingresos por el impuesto a las ganancias.

122. Cuando una entidad aprovecha las disposiciones transitorias de esta Norma, sus políticas contables para cada clase de ingreso de transacciones sin contraprestación pueden cambiarse sólo para cumplir mejor con esta Norma. Una entidad puede mantener sus políticas contables existentes hasta que decida aplicar por completo las disposiciones de esta Norma, o hasta que venzan las disposiciones transitorias, lo que primero suceda, o puede cambiarlas para aplicar los requerimientos de esta Norma progresivamente. Una entidad puede, por ejemplo, cambiar una política de reconocimiento en una base de efectivo, a una base de efectivo modificado o a una base de acumulación (o devengo) modificada antes de aplicar por completo esta Norma.

123. Los requerimientos de revelar información del párrafo 119 ayudan a los usuarios a hacer un seguimiento del progreso de una entidad en el cumplimiento por parte de sus políticas contables de los requerimientos de esta NICSP durante los periodos sobre los que se informa en los que se aplican las disposiciones transitorias. Esta información a revelar facilita el objetivo de rendición de cuentas y transparencia totales.

Fecha de vigencia

124. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 30 de junio de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 30 de junio de 2008, se revelará este hecho.**

124A. La NICSP 28 modificó el párrafo 37. Una entidad debe aplicar las modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica la NICSP 28 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, la modificación también se aplicará para dicho periodo.

124B. La NICSP 29 modificó los párrafos 5, 10, 87, y 106, e insertó los párrafos 105A y 105B. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica la NICSP 29 en un periodo

que comience antes del 1 de enero de 2013, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.

125. Cuando una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en las NICSP a efectos 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.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 23, pero no son parte de la misma.

FC1. Estos Fundamentos de las conclusiones resumen las consideraciones del IPSASB para llegar a las conclusiones de la NICSP 23. Cada miembro individual del IPSASB dio mayor peso a algunos factores que a otros. Para formar sus opiniones, los miembros del IPSASB consideraron en profundidad (a) las opiniones expresadas por el Comité Director para Ingresos de Transacciones sin Contraprestación en la Invitación a Comentar (IAC), *Ingresos por transacciones sin contraprestación (incluyendo impuestos y transferencias)*, emitida en enero de 2004, (b) las opiniones expresadas por los constituyentes que respondieron a la consulta sobre esa IAC y (c) las opiniones de quienes respondieron al Proyecto de Norma 29, *Ingresos de transacciones sin contraprestación (incluyendo impuestos y transferencias).*

FC2. Al desarrollar esta NICSP, el IPSASB consideró las disposiciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el IASB, en particular, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 20, *Contabilización de las subvenciones del Gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales*, y NIC 41, *Agricultura*.

FC3. El IPSASB es conocedor del proyecto iniciado por el IASB sobre el reconocimiento de ingresos y también del Proyecto de Norma del IASB Modificaciones propuestas a la NIC 37, *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*. El IPSASB continuará supervisando estos proyectos y, en el momento adecuado, considerará las implicaciones de cualquier cambio de las NIIF para las NICSP y proyectos del IPSASB. Sin embargo, el IPSASB no considera apropiado condicionar el resultado del procedimiento a seguir por el IASB y anticipar los cambios en las NIIF. Además, dada la relevancia de los ingresos de transacciones sin contraprestación para muchas entidades del sector público, el IPSASB no considera que fuera apropiado diferir la emisión de esta NICSP dependiendo del resultado de los proyectos del IASB.

Antecedentes

FC4. Los gobiernos y muchas otras entidades del sector público obtienen la mayoría de sus ingresos de transacciones sin contraprestación. Estas transacciones incluyen, principalmente, impuestos, pero también transferencias. Esta NICSP aborda estos tipos de transacciones desde la perspectiva de una entidad del sector público.

FC5. En 2002, el IPSASB (entonces el Comité del Sector Público – PSC) inició un proyecto para desarrollar una NICSP para el reconocimiento y medición de ingresos de transacciones sin contraprestación (incluyendo impuestos y

transferencias). El IPSASB estableció un Comité Director para desarrollar una IAC para considerar los problemas relativos a esta emisión y hacer las recomendaciones iniciales. El Comité Director estaba formado por expertos en información financiera del sector público procedentes de varios países y estaba presidido por un miembro del IPASB. Una IAC fue publicada en enero de 2004, solicitando comentarios hasta el 30 de junio de 2004. Se recibieron 51 comentarios. En noviembre de 2004, el IPASB analizó esos comentarios y comenzó el Proyecto de Norma 29, que se publicó en enero de 2006, con una petición de comentarios hasta el 30 de junio de 2006.

FC6. En noviembre de 2006, el IPSASB inició un análisis en profundidad de las respuestas al Proyecto de Norma 29 y preparó esta NICSP y la aprobó para su emisión.

Enfoque

FC7. Esta norma establece principios generales para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación y proporciona guías sobre la aplicación de esos principios a las fuentes más importantes de ingresos de gobiernos y otras entidades del sector público. Para desarrollar esta Norma, el IPSASB consideró si adoptar o no un enfoque que se centrase en el desarrollo de requerimientos para contabilizar ingresos que surgen de una variedad de tipos específicos de transacciones sin contraprestación. Sin embargo, el IPSASB destacó y acordó según las opiniones del Comité Director que tal enfoque conlleva los consiguientes riesgos de que la Norma resultante no proporcionara una guía completa para todos los ingresos de transacciones sin contraprestación. El IPASB es de la opinión que el enfoque adoptado en esta Norma asegura que los principios generales apropiados para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación estén establecidos y puedan aplicarse a todos los ingresos de transacciones sin contraprestación.

Combinaciones de entidades

FC8. Esta Norma no especifica si las combinaciones de entidades resultantes de transacciones sin contraprestación darán lugar a ingresos. Esto es porque el IPSASB no ha considerado la información financiera de las combinaciones de entidades en el sector público, incluyendo la aplicabilidad de la NIIF 3, *Combinaciones de Negocios*, a las entidades del sector público.

Activos monetarios y no monetarios

FC9. Esta Norma no establece requerimientos diferentes con respecto a los ingresos recibidos o por recibir en forma de activos monetarios y los ingresos recibidos o por recibir en forma de activos no monetarios. El IPSASB es de la opinión que a pesar de que los activos no monetarios

originan problemas de medición adicionales, esto no justifica, por sí mismo, tratamientos en la información financiera diferentes.

Exigibilidad de las estipulaciones

FC10. Esta Norma define las estipulaciones, condiciones y restricciones como términos en un acuerdo de transferencia o legislación u otros acuerdos vinculantes impuestos sobre el uso de los activos transferidos. La Norma refleja la opinión de que las estipulaciones, condiciones y restricciones deben ser exigibles para ser efectivas. La IAC y el Proyecto de Norma 29 también reflejaban el principio de que las estipulaciones impuestas en el uso de activos transferidos están incluidas en leyes, regulaciones u otros acuerdos vinculantes, y son exigibles por definición. El IPSASB considera que este principio es necesario para evitar el aplazamiento inapropiado del reconocimiento de ingresos, o la información a revelar sobre restricciones que no tienen sustancia.

Estipulaciones—condiciones

FC11. Esta Norma requiere que cuando la transferencia de un activo impone una condición sobre el receptor, éste debe reconocer un pasivo con respecto a la transferencia del reconocimiento inicial del activo. Ésto se debe a que el receptor es incapaz de evitar las salidas de recursos, porque está obligado a consumir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros incorporados en el activo transferido en la prestación de bienes y servicios particulares a terceras partes en la forma especificada, o si no devolver al transferidor los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros. Dependiendo de la naturaleza de la condición, puede ser cumplida progresivamente, permitiendo a la entidad reducir el importe del pasivo y reconocer ingresos progresivamente, o puede ser cumplida sólo si ocurre un hecho futuro particular, en cuyo caso la entidad elimina el pasivo y reconoce los ingresos cuando ese hecho ocurre.

FC12. Algunos son de la opinión de que debe reconocerse un pasivo solo cuando es probable que no serán satisfechas las condiciones correspondientes a la entrada de recursos, y se requerirá que esos beneficios económicos o potencial de servicio futuros sean devueltos al transferidor. El IPSASB rechazó esta propuesta porque podría dar lugar a que las entidades reconozcan los ingresos prematuramente, ya que la entidad reconocería el valor razonable total del activo como ingreso, cuando obtiene inicialmente el control del activo, sin tener en cuenta la salida de recursos necesaria para satisfacer la condición. Los estados financieros, por tanto, no reconocerían la obligación presente de cumplir la condición impuesta en la transferencia o devolver los beneficios económicos o potencial de servicio futuros al transferidor.

Estipulaciones—restricciones

FC13. Esta Norma no permite a las entidades reconocer un pasivo con respecto a una restricción, cuando se reconoce inicialmente el activo transferido. Esto es porque, según se define en esta Norma, las restricciones no imponen por sí mismas una obligación presente sobre la entidad receptora de sacrificar beneficios económicos o potencial de servicio futuros para satisfacer la restricción. Un incumplimiento de una restricción puede conducir finalmente a una sanción, como una multa, impuesta sobre la entidad receptora; sin embargo, dicha sanción es el resultado de los procedimientos de aplicación resultantes del incumplimiento, no del reconocimiento inicial del activo.

Transacciones con componentes con contraprestación y sin contraprestación

FC14. Esta Norma destaca que una única transacción puede tener dos componentes, un componente con contraprestación y otro sin contraprestación. En estos casos, el IPSASB es de la opinión de que se deben diferenciar y reconocer por separado las partes componentes de la transacción. Distinguir las partes componentes mejora la transparencia de los estados financieros y satisface la característica cualitativa de informar sobre la esencia de las transacciones.

Contribuciones de los propietarios

FC15. Esta Norma identifica ejemplos de algunos tipos de documentación que podrían evidenciar contribuciones de los propietarios en el sector público (párrafo 38). Muchas entidades del sector público reciben entradas de recursos de entidades que las controlan, las poseen o de las que son miembros. En ciertas circunstancias la entrada de recursos será designada como una contribución de los propietarios. Sin tener en cuenta la documentación que evidencie la forma de la entrada de recursos o su designación por una entidad controladora, esta Norma refleja la opinión de que para que una entrada de recursos se clasifique como una contribución de los propietarios, la esencia de la transacción debe ser congruente con esa clasificación.

Medición de los activos

FC16. Esta Norma requiere que los activos adquiridos mediante transacciones sin contraprestación sean medidos inicialmente por su valor razonable en la fecha de adquisición. El IPSASB es de la opinión de que esto es apropiado para reflejar la esencia de la transacción y sus consecuencias para el receptor. En una transacción con contraprestación, el costo de adquisición es una medida del valor razonable del activo adquirido. Sin embargo, por definición, en una transacción sin contraprestación la contraprestación proporcionada por la adquisición de un activo, no es aproximadamente igual

al valor razonable del activo adquirido. El valor razonable más fidedigno representa el valor real que la entidad del sector público acumula (o devenga) como resultado de la transacción. La medición inicial de los activos adquiridos a través de transacciones sin contraprestación por su valor razonable es congruente con el enfoque tomado en la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, y NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, para los activos adquiridos sin costo o por un costo simbólico. El IPSASB ha hecho las modificaciones necesarias a la NICSP 12, *Inventarios* y las NICSP 16 y 17 para alinear completamente esas NICSP con los requerimientos de esta Norma.

Cuentas de entidades bancarias

FC17. Esta Norma supone el requerimiento de que todo el dinero depositado en una cuenta bancaria de una entidad satisface la definición de activo y cumple los criterios para el reconocimiento de un activo de la entidad. El IPSASB establece este principio en los párrafos 1.2.6 y 1.2.7 de la NICSP de Base de Efectivo, *Información Financiera según la Base Contable de Efectivo*. La Norma también requiere el reconocimiento de un pasivo con respecto a cualquier importe que la entidad que informa haya obtenido y depositado en su propia cuenta bancaria, actuando de agente de otra entidad.

Medición de pasivos

FC18. Esta Norma requiere que cuando una entidad reconozca un pasivo con respecto a una entrada de recursos, ese pasivo se medirá inicialmente como la mejor estimación del importe requerido para liquidar la obligación en la fecha de presentación. Este criterio de medición es congruente con la NICSP 19. El IPSASB también es consciente de las modificaciones propuestas para la NIC 37, (que se retitulará *Pasivos no Financieros*), en la que se basa la NICSP 19, y supervisará, y en su debido momento considerará, su respuesta a cualquier desarrollo de la NIC 37.

Hecho imponible

FC19. Esta Norma define un hecho imponible como el hecho pasado que el gobierno, órgano legislativo, u otra autoridad haya determinado que esté sujeto a imposición. Esta Norma destaca que este es el primer momento posible para reconocer activos e ingresos que surgen de una transacción impositiva, y es el punto en que ocurre el hecho pasado que da lugar al control del activo. El IPSASB consideró una opinión alternativa de que una entidad solo obtiene el control de los recursos que surgen de la imposición cuando esos recursos son recibidos. A pesar de reconocer que puede haber dificultades para medir con fiabilidad ciertas corrientes impositivas, el IPSASB rechazó dicho enfoque como inapropiado para la base contable de acumulación (o devengo) de la información financiera.

Cobros por anticipado

FC20. Esta Norma requiere que una entidad que recibe recursos con antelación al hecho imponible, o a un acuerdo de transferencia que es de obligado cumplimiento, reconozca un activo y un pasivo por un importe equivalente. Esto es congruente con los principios de la base contable de acumulación (o devengo), para reconocer ingresos en el periodo en que ocurre el hecho subyacente que da lugar a los mismos. En el caso que no ocurriera el hecho imponible, o el acuerdo de transferencia no llegara a ser de cumplimiento obligado, la entidad puede necesitar devolver parte o todos los recursos. Algunos son de la opinión de que, cuando los recursos son recibidos antes de que el hecho imponible tenga lugar, una entidad solo debe reconocer un pasivo cuando considere probable que habrá una salida posterior de recursos. El IPSASB apoya la opinión de que los ingresos no deben reconocerse hasta que el hecho imponible ocurra, y amplía el principio a las transferencias, de manera que cuando los recursos se reciben antes de que un acuerdo de transferencia se convierta en legalmente exigible, la entidad reconoce un activo y un pasivo por el cobro por anticipado.

Gastos pagados a través del sistema impositivo y desembolsos por impuestos

FC21. Esta Norma requiere que los gastos pagados a través del sistema impositivo se diferencien de los desembolsos por impuestos, y que el primero deba reconocerse separadamente de los ingresos en los estados financieros con propósito general. Esto es porque, según se define en esta Norma, los gastos pagados a través del sistema impositivo cumplen la definición de gastos y, de acuerdo con los principios establecidos en la NICSP 1, no está permitida la compensación de gastos contra ingresos. Según se define en esta Norma, los desembolsos por impuestos son uno de los muchos factores utilizados para determinar el importe de los ingresos por impuestos recibidos o por recibir y no son reconocidos separadamente de los ingresos. El IPSASB es de la opinión de que este tratamiento es congruente con los principios establecidos en esta Norma.

FC22. El tratamiento establecido en esta Norma para gastos pagados a través del sistema impositivo es diferente al actualmente establecido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), para datos estadísticos de los países miembros. Actualmente, la OCDE requiere que los ingresos por impuestos se muestren netos de gastos pagados a través del sistema impositivo (o créditos impositivos depurados), al extremo que en el caso de que el pasivo por impuestos de un contribuyente individual se reduzca a cero, los pagos a un contribuyente se muestren como gastos.[1] El IPSASB es de la opinión de que el tratamiento actual de la OCDE no es conforme a los principios conceptuales subyacentes de las NICSP y el

[1] OCDE, *Revenue Statistics* (Paris: OCDE, 2000): p. 267, §20-21.

requerimiento de la NICSP 1 de no compensar partidas de ingresos y gastos. Los marcos conceptuales de la información financiera estadística están actualmente en revisión; en particular, está actualmente en desarrollo una nueva edición del *Sistema de Cuentas Nacionales* de las Naciones Unidas y se espera que se publique en 2008. El marco conceptual revisado podría revisar el actual requerimiento de información con respecto a créditos impositivos. La revisión del *Sistema de Cuentas Nacionales* normalmente precede a revisiones de otros marcos conceptuales estadísticos.

La brecha fiscal

FC23. Para algunos impuestos, las entidades que informan serán conscientes de que el importe que el gobierno tiene derecho a recaudar según la normativa fiscal es mayor que el importe que será recaudado, pero no será capaz para medir con fiabilidad el importe de esta diferencia. El importe recaudado es menor debido a la economía sumergida (o mercado negro), fraude, evasión, no cumplimiento de la normativa fiscal, y errores. La diferencia entre lo que es legalmente debido según la normativa y lo que el gobierno será capaz de recaudar se denomina brecha fiscal. Los importes previamente incluidos en los ingresos por impuestos que se determinan como no recaudables no constituyen parte de la brecha fiscal.

FC24. El IPSASB es de la opinión de que la brecha fiscal no cumple la definición de un activo, por cuanto no se espera que los recursos fluyan al gobierno con respecto a esos importes. En consecuencia, no se reconocerán activos, pasivos, ingresos o gastos con respecto a la brecha fiscal.

Servicios en especie

FC25. Esta Norma permite, pero no requiere, el reconocimiento de servicios en especie. Esta Norma adopta la opinión de que muchos servicios en especie cumplen la definición de activo y deben, en principio, ser reconocidos. En tales casos puede haber, sin embargo, dificultades para obtener mediciones fiables. En otros casos, los servicios en especie no cumplen la definición de activo porque la entidad que informa tiene un control insuficiente de los servicios suministrados. El IPSASB concluyó que debido a dificultades relativas a la medición y control, el reconocimiento de servicios en especie debe permitirse, pero no requerirse.

Contribuciones obligatorias a planes de Seguridad Social

FC26. Esta Norma no excluye de su alcance las contribuciones obligatorias a planes de seguridad social que son transacciones sin contraprestación. Hay una diversidad de acuerdos diferentes para financiar planes de seguridad social en diferentes países. Si las contribuciones obligatorias a sistemas de seguridad social dan lugar, o no, a transacciones con contraprestación o sin contraprestación depende del acuerdo particular de un plan dado, y se ejercerá el juicio profesional para determinar si las contribuciones a un plan de seguridad social se reconocen de acuerdo con los principios establecidos en esta Norma, o de acuerdo con los principios establecidos en normas internacionales o nacionales que abordan estos planes.

Guía de implementación

Esta Guía acompaña a la NICSP 23, pero no es parte de la misma.

Medición, reconocimiento e información a revelar de ingresos de transacciones sin contraprestación

Impuesto a las ganancias (párrafo 65)

GI1. Un gobierno nacional (entidad que informa) establece un impuesto del 25 por ciento sobre los ingresos personales obtenidos dentro del país. Se requiere que los empleadores retengan impuestos sobre las nóminas y envíen las retenciones mensualmente. Se requiere que las personas con ingresos no salariales significativos (por ejemplo, inversión) realicen pagos estimados del impuesto trimestralmente. Además, las personas deben completar una declaración fiscal con el departamento de impuestos antes del 15 de abril del año siguiente al periodo fiscal (año natural), y pagar el restante impuesto adeudado (o reclamar una devolución) en ese momento. El periodo sobre el que informa el gobierno finaliza el 30 de junio.

GI2. El gobierno controla un recurso – cuentas por cobrar de impuestos a las ganancias – cuando ocurre el hecho imponible, que es la obtención de ingresos gravables por parte de los contribuyentes. Al final del periodo sobre el que informa, el gobierno reconoce activos e ingresos en relación a los impuestos a las ganancias personales de los ingresos obtenidos durante el periodo sobre el que se informa, en la medida en que pueda medirlos de manera fiable. Los activos e ingresos se reconocerán también con respecto a los impuestos a las ganancias de los ingresos obtenidos en periodos anteriores, pero que no cumplían la definición de activo o no satisfacían el criterio para su reconocimiento hasta el periodo corriente sobre el que se informa.

Medición de ingresos por impuestos (párrafos 67 a 70)

GI3. Un gobierno nacional (entidad que informa) recauda el impuesto a las ganancias de todas las personas que obtienen ingresos dentro de su jurisdicción. Se empezó a recaudar el impuesto setenta años antes del periodo actual sobre el que se informa, y las estadísticas de impuestos están disponibles para todo el periodo de setenta años. El ejercicio fiscal y el periodo sobre el que se informa van del 1 de enero al 31 de diciembre. Los contribuyentes tienen hasta el 30 de abril de cada año para completar su declaración fiscal, y hasta el 30 de junio para pagar impuestos pendientes. Se requiere por ley que el gobierno presente auditados los estados financieros consolidados con propósito general ante la legislatura no más allá del 31 de marzo.

GI4. Los impuestos a las ganancias deben reconocerse en el periodo contable en que ocurrió el hecho imponible, es decir, la obtención de las ganancias sujetas

a imposición. Puesto que el sistema de administración fiscal no permite al gobierno medir directamente los impuestos a las ganancias por cobrar hasta después de que se emitan sus estados financieros con propósito general, el gobierno desarrolla un modelo para medir indirectamente los ingresos por impuestos por cobrar. El gobierno utiliza la recaudación histórica de impuestos a las ganancias que tiene en las estadísticas de impuestos, que se compara con otros fenómenos observables para desarrollar un modelo fiable. Otros fenómenos pueden incluir otras estadísticas económicas, tales como el producto interior bruto, fenómenos financieros tales como los retenciones del impuesto a las ganancias deducidas por los empleadores, recaudaciones de impuestos por ventas (si recauda tal impuesto) y estadísticas de bancos recogidas por el banco central. Este gobierno puede conseguir la ayuda de especialistas en econometría para desarrollar el modelo, y el auditor externo comprueba la validez del modelo de acuerdo con normas de auditoria nacionales e internacionales.

GI5. El modelo permite a la entidad que informa medir fiablemente los activos e ingresos que se acumulan o devengan durante el periodo sobre el que se informa, los cuales se reconocerán y se revelarán en los estados financieros con propósito general. Las notas a los estados financieros con propósito general revelan las políticas contables, incluyendo la base de medición de los ingresos por el impuesto a las ganancias. En estas circunstancias, las estimaciones de ingresos fiscales para un periodo sobre el que se informa pueden ser revisadas en un periodo posterior. Los cambios en las estimaciones se reconocen de forma prospectiva según la NICSP 3.

Impuesto al Valor Añadido (párrafo 65) [1]

GI6. Un gobierno nacional (entidad que informa) establece un impuesto sobre el valor añadido (IVA) en todos los negocios. El impuesto es del 15 por ciento del valor añadido y se recauda de los clientes (contribuyentes) por los comerciantes en el momento de la venta. Se requiere que los negocios de tamaño grande y mediano presenten semanalmente las declaraciones del impuesto sobre el valor añadido ante el departamento fiscal por medio electrónico; sin embargo, se permite que los negocios pequeños presenten declaraciones de impuestos sobre el valor añadido trimestralmente y en forma manual.

GI7. El gobierno controla un recurso – IVA por cobrar – cuando el hecho imponible ocurre, que es la realización de la actividad gravable, es decir, la venta de bienes o servicios con valor añadido, durante el periodo sobre el que se informa. El gobierno reconoce activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en que la actividad

[1] Algunas jurisdicciones usan los términos Impuesto al valor añadido (IVA) e Impuesto sobre bienes y servicios (IBS) de manera intercambiable.

sujeta a impuestos tiene lugar, o más tarde, tan pronto como pueda medirse fiablemente el impuesto por cobrar. En muchas circunstancias, el periodo de la recaudación del impuesto no coincidirá con el periodo sobre el que se informa. En estas circunstancias, las estimaciones de ingresos fiscales para el periodo sobre el que se informa puede revisarse en un periodo posterior. Los cambios en las estimaciones se reconocen de forma prospectiva según la NICSP 3.

Impuesto sobre bienes y servicios (párrafo 65)

GI8. Un gobierno nacional (entidad que informa) impone un impuesto sobre bienes y servicios (IBS) en las ventas de bienes y servicios. El impuesto es el 10 por ciento del valor de los bienes y servicios vendidos. Se requiere que la mayoría de los vendedores de bienes y servicios presenten semanalmente y por medio electrónico las declaraciones del IBS ante el departamento fiscal. Sin embargo, se permite que los pequeños negocios presenten trimestralmente y en forma manual las declaraciones del IBS.

GI9. El gobierno controla un recurso – IBS por cobrar – cuando ocurre el hecho imponible, que es la venta de bienes y servicios sujetas a impuestos durante el periodo sobre el que se informa. El gobierno reconoce activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en que las ventas y compras tienen lugar o, si al final del periodo sobre el que se informa el impuesto por cobrar no puede ser medido de manera fiable, posteriormente, tan pronto como pueda medirse fiablemente el impuesto por cobrar.

Derechos de aduana (párrafo 65)

GI10. Un gobierno nacional (entidad que informa) impone derechos de aduana en todas las importaciones de bienes. Los derechos de aduana varían dependiendo del tipo de bienes importados y se establecen a niveles que aseguren que los bienes producidos nacionalmente son más baratos en el mercado minorista. Los bienes importados se mantienen en depósitos aduaneros hasta que el importador pague el derecho de aduana. Se requiere que los importadores realicen declaraciones de importación al departamento de aduanas y paguen los derechos inmediatamente. La mayoría de los importadores presentan estas declaraciones electrónicamente antes de que lleguen los bienes, y realizan transferencias electrónicas de fondos al departamento de aduanas cuando los bienes son descargados de barcos o aeronaves, o a medida que los trenes o camiones pasan la frontera de aduanas.

GI11. El gobierno controla un recurso – derechos de aduana por cobrar – cuando el hecho imponible ocurre, que es el movimiento de bienes a través de la frontera de aduanas. El gobierno reconoce activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en el

que los bienes traspasan las fronteras, o posteriormente, tan pronto como pueda medir fiablemente el derecho de aduanas por cobrar.

Derechos sobre sucesiones (párrafo 65)

GI12. Un gobierno nacional (entidad que informa) establece un derecho sobre sucesiones del 40 por ciento sobre todos los patrimonios valorados en más de 500.000 unidades monetarias (u.m.). Se requiere que todos los profesionales médicos y directores de funerarias notifiquen al departamento fiscal todas las defunciones. Un evaluador realiza entonces una valoración provisional del patrimonio para determinar si el derecho sobre sucesiones será pagadero. Se requiere que los albaceas completen un inventario del patrimonio con el departamento fiscal, que valora el patrimonio y determina el impuesto por pagar sobre el patrimonio. No puede declararse a nadie legítimo albacea hasta que no se pague todo el derecho. Debido a las complejidades en la ley testamentaria y las frecuentes solicitudes de valoraciones, lleva por término medio, cuatro años liquidar el patrimonio y recaudar el impuesto por pagar.

GI13. El gobierno controla un recurso – derecho sobre sucesiones por cobrar – cuando ocurre el hecho imponible, que es el fallecimiento de una persona que posee propiedades sujetas a impuestos. El gobierno reconocerá los activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en que la persona fallece, o posteriormente, tan pronto como se puedan medir fiablemente los activos.

Impuesto sobre la propiedad (párrafo 65)

GI14. Un gobierno local (entidad que informa) recauda un impuesto de un uno por ciento del valor gravado de todas las propiedades dentro de su jurisdicción. El periodo sobre el que informa el gobierno es del 1 de julio al 30 de Junio. El impuesto se recauda el 31 de julio, con avisos de evaluación enviados a los propietarios en julio, y el pago el 31 de agosto. Si no están pagados los impuestos en esa fecha, los propietarios incurren en multas de pagos de intereses del tres por ciento mensual por el importe restante. La ley fiscal permite al gobierno embargar y vender una propiedad para recaudar los impuestos pendientes.

GI15. El gobierno controla un recurso – impuesto sobre la propiedad por cobrar – cuando ocurre el hecho imponible que es el vencimiento de la fecha en que se recaudan los impuestos – 31 de julio. El gobierno reconoce activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa al que corresponde esa fecha.

Anticipos cobrados del impuesto a las ganancias (párrafo 66)

GI16. El gobierno A (entidad que informa) recauda el impuesto a las ganancias de todos los residentes dentro de su jurisdicción. El periodo fiscal y el periodo sobre el que se informa van del 1 de enero al 31 de diciembre. Se requiere

que los contribuyentes que trabajan por cuenta propia paguen una estimación de su impuesto a las ganancias anual el 24 de diciembre del ejercicio inmediatamente precedente al inicio del año fiscal. La ley fiscal establece la estimación como el importe debido de la declaración más recientemente completada más un décimo, a menos que el contribuyente proporcione una justificación antes del 24 de diciembre de un importe inferior (se aplican multas si se prueba que la declaración del contribuyente es materialmente inferior que el importe final debido). Después del final del periodo fiscal, los contribuyentes que trabajan por cuenta propia completan sus declaraciones fiscales y reciben devoluciones o pagan impuestos adicionales al gobierno.

GI17. Los recursos recibidos de los contribuyentes que trabajan por cuenta propia al 24 de diciembre son anticipos a cuenta de los impuestos debidos para el siguiente año. El hecho imponible es la obtención de ingresos durante el periodo fiscal, que no ha comenzado. La entidad que informa reconoce un incremento en un activo (efectivo en banco) y un aumento en un pasivo (cobros por anticipado).

Subvención a otro nivel de Gobierno para propósitos generales (párrafos 14 a 16, 76)

GI18. El gobierno nacional (transferidor) concede una subvención de 10 millones de u.m. a un gobierno local en un área socio económicamente desfavorecida. Se requiere que el gobierno local (entidad que informa) de acuerdo con su régimen legal realice varios programas sociales; sin embargo, tiene recursos insuficientes para realizar todos estos programas sin asistencia. No hay estipulaciones asociadas a la subvención. Se requiere que todos los gobiernos locales preparen y presenten estados financieros auditados con propósito general.

GI19. No hay estipulaciones asociadas a estas subvenciones ni obligación de rendimiento, por lo que las transferencias se reconocen como activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en que se reciben o quedan pendientes de cobrar por el gobierno local.

Transferencia con estipulaciones que no satisfacen la definición de una condición (párrafos 20 a 25)

GI20. Un gobierno nacional realiza una transferencia de efectivo de 50 millones de u.m. a una entidad de vivienda social del gobierno regional especificando que:

(a) aumente el stock de vivienda social en 1.000 unidades adicionales por encima de cualesquiera otros incrementos planificados; o

(b) utilice las transferencias de efectivo de otros modos para apoyar sus objetivos de vivienda social.

Si ninguna de estas estipulaciones se cumple, la entidad beneficiaria debe devolver el efectivo al gobierno nacional.

GI21. La entidad de vivienda social del gobierno regional reconoce un incremento en un activo (efectivo) e ingresos por importe de 50 millones de u.m. Las estipulaciones en el acuerdo de transferencia se establecen tan ampliamente como para no imponer en el destinatario una obligación de rendimiento – la obligación de rendimiento se impone por mandato operativo de la entidad, no por los términos de la transferencia.

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

GI22. El gobierno nacional (transferidor) transfiere 200 hectáreas de terreno en una importante ciudad a una universidad (entidad que informa) para el establecimiento de un campus universitario. El acuerdo de transferencia especifica que el terreno se utilizará para un campus, pero no especifica que el terreno se tiene que devolver si no se utiliza para un campus.

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 de acuerdo con la NICSP 17. 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.

Subvención a otro nivel de gobierno con condiciones (párrafos 17 a 18)

GI24. El gobierno nacional (transferidor) concede 10 millones de u.m. a un gobierno provincial (entidad que informa) para ser utilizadas para mejorar y mantener sistemas de transporte público. Concretamente, se requiere que se utilice el dinero como sigue: 40 por ciento para la modernización del sistema existente de ferrocarril y tranvías, 40 por ciento para nuevos sistemas de ferrocarriles y tranvías y 20 por ciento para compras y mejoras de material rodante. Según los términos de la subvención, el dinero puede utilizarse sólo como está estipulado y se requiere que el gobierno provincial incluya una nota en sus estados financieros auditados con propósito general detallando cómo se gastó la subvención. El acuerdo exige que la subvención se gaste como se especifica en el año actual o se devuelva al gobierno nacional.

GI25. El gobierno provincial reconoce la subvención como un activo. El gobierno provincial también reconoce un pasivo con respecto a la condición asociada a la subvención. Conforme la provincia cumpla la condición, es decir, conforme realice desembolsos autorizados, reduce el pasivo y reconoce ingresos en el estado de rendimiento financiero del periodo sobre el que se informa en el que se liquida el pasivo.

Subvención para investigación (en esencia transacción con contraprestación) (párrafo 8)

GI26. Una gran empresa que fabrica productos de limpieza (transferidor) da dinero a una universidad pública (entidad que informa) para llevar a cabo una investigación sobre la eficacia de un determinado componente químico para eliminar graffiti rápidamente. La compañía estipula que los resultados de la investigación tienen que ser compartidos con ella antes de ser anunciados al público y que tiene el derecho de solicitar una patente por el componente.

GI27. Esta es una transacción con contraprestación. En contrapartida por la subvención, la universidad proporciona servicios de investigación y un activo intangible, el derecho (un beneficio económico futuro) a beneficiarse de los resultados de la investigación. Se aplicará a esta transacción la NICSP 9 y la NICSP 31, *Activos Intangibles*.

Condonación de deudas (párrafos 84 a 87)

GI28. El gobierno nacional (transferidor) prestó a un gobierno local (entidad que informa) 20 millones de u.m. para permitir al gobierno local construir una planta de tratamiento de agua. Después de un cambio de política, el gobierno nacional decide condonar el préstamo. No hay estipulaciones asociadas a la condonación del préstamo. El gobierno nacional escribe al gobierno local y le notifica su decisión; también adjunta la documentación del préstamo, en la que se indica en anotaciones que se ha renunciado al préstamo.

GI29. Cuando recibe la carta y la documentación del gobierno nacional, en la que se comunica esta decisión, el gobierno local cancela el reconocimiento del pasivo por el préstamo y reconoce un ingreso en el estado de rendimiento financiero del periodo sobre el que se informa en el que se da de baja el pasivo.

Compra de propiedad con componentes con contraprestación y sin contraprestación (párrafos 8 a 11, 39 a 41)

GI30. Un colegio público (entidad que informa) adquiere un terreno con un valor razonable de 100.000 u.m. por 50.000 u.m. de un gobierno local. La entidad que informa concluye que la transacción sin contraprestación comprende dos componentes, uno con contraprestación y otro sin contraprestación. Un componente implica la compra de media participación en el terreno por 50.000 u.m. y el otro componente es una transacción sin contraprestación que transfiere la mitad restante del terreno al colegio.

GI31. En sus estados financieros con propósito general para el periodo sobre el que se informa en que tiene lugar la transacción, el colegio público reconoce el terreno en 100.000 u.m., (un costo de 50.000 u.m. y una transferencia de 50.000 u.m.), una reducción en su activo efectivo de 50.000 u.m., e ingresos

de una transacción sin contraprestación de 50.000 u.m. (el valor razonable del incremento en los activos netos reconocidos).

Legado propuesto (párrafos 90 a 92)

GI32. Un joven de 25 años recientemente graduado (transferidor) en una universidad pública nombra a la universidad (entidad que informa) como el principal beneficiario en su testamento. Esto es comunicado a la universidad. El graduado es soltero y sin hijos y tiene un patrimonio actualmente valorado en 500.000 u.m.

GI33. La universidad pública no reconoce ningún activo o ingreso en sus estados financieros con propósito general en el periodo en que se hace el testamento. El hecho pasado para el legado es el fallecimiento del testador (transferidor), lo cual no ha ocurrido.

Compromisos de donaciones – Campaña en televisión para recaudar fondos para un hospital público (párrafo 104)

GI34. En la tarde del 30 de junio de 20X5, un canal de televisión local realiza una campaña de recaudación de fondos para un hospital público (entidad que informa). La fecha de presentación del informe anual del hospital público es el 30 de junio. Los telespectadores telefonean o envían un e-mail prometiendo enviar donaciones de importes especificados de dinero. Al final de la campaña se han comprometido donaciones por 2 millones de u.m. Las donaciones comprometidas no son vinculantes para aquéllos que realizan el compromiso de donación. La experiencia con campañas previas indica que aproximadamente se materializarán el 75 por ciento de las donaciones comprometidas.

GI35. El hospital público no reconoce ningún importe en sus estados financieros de propósito general con respecto a los compromisos de donaciones. La entidad no controla los recursos relativos al compromiso de donación, porque no puede excluir o regular el acceso de los transferidores prospectivos a los beneficios económicos o potencial de servicio de los recursos comprometidos a donar; por tanto, no puede reconocer el activo o los ingresos relacionados hasta que la donación sea vinculante para los donantes.

Multa (párrafos 88 a 89)

GI36. Una corporación importante es declarada culpable de contaminar un río. Como sanción, es obligada a limpiar la contaminación y a pagar una multa de 50 millones de u.m. La empresa está en una sólida condición financiera y es capaz de pagar la multa. La compañía ha anunciado que no apelará el caso.

GI37. El gobierno (entidad que informa) reconoce una cuenta por cobrar e ingresos por 50 millones u.m. en los estados financieros con propósito general del periodo en que se impuso la multa.

Ayuda externa reconocida (párrafos 76 a 82)

GI38. El Gobierno Nacional A (entidad que informa) llega a un acuerdo de ayuda externa con el Gobierno Nacional B, que proporciona al Gobierno Nacional A subvenciones de ayuda al desarrollo para sustentar los objetivos sanitarios del Gobierno Nacional A por un periodo de dos años. El acuerdo de ayuda externa es vinculante para ambas partes. El acuerdo especifica los detalles de la ayuda al desarrollo a recibir por el Gobierno Nacional A. El Gobierno A mide el valor razonable de la ayuda al desarrollo en 5 millones de u.m.

GI39. Cuando el acuerdo de ayuda externa se convierte en vinculante, el Gobierno Nacional A reconoce un activo (cuenta por cobrar) por importe de 5 millones de u.m., e ingresos por el mismo importe. Los recursos cumplen la definición de activo y satisfacen los criterios de reconocimiento cuando el acuerdo se convierte en obligatorio. No hay condiciones vinculadas a este acuerdo que exijan a la entidad reconocer un pasivo.

Ingresos de una agencia de ayuda (párrafos 76, 93 a 97)

GI40. Una agencia de ayuda al medioambiente depende de la financiación de un grupo de gobiernos. Los gobiernos han firmado un acuerdo formal que determina el porcentaje del presupuesto aprobado de la agencia de ayuda al medioambiente que cada gobierno financiará. La agencia de ayuda al medioambiente solamente puede utilizar los fondos para hacer frente a los gastos del presupuesto anual para los cuales han sido proporcionados. El ejercicio financiero de la agencia de ayuda al medioambiente comienza el 1 de enero. El presupuesto de la agencia de ayuda al medioambiente se aprueba en el octubre anterior, y las facturas se envían a los gobiernos individuales diez días después de aprobarse el presupuesto. Algunos gobiernos pagan antes de empezar el año ejercicio financiero y algunos a lo largo del mismo. No obstante, conforme a la experiencia pasada, resulta poco probable que algunos gobiernos paguen lo que deben, ya sea durante el ejercicio financiero actual o en cualquier momento futuro.

GI41. Para el presupuesto anual de 20X8, el perfil de los importes y distribución temporal de los pagos era como sigue:

	(Millones de u.m.)
Presupuesto aprobado el 24 de Octubre de 20X7	55
Importe facturado el 4 de Noviembre de 20X7	55
Transferencias recibidas al 31 de diciembre de 20X7	15
Transferencias recibidas durante 20X8	38
Importes no recibidos a 31 de diciembre de 20X8 y poco probable que se vayan a recibir	2

GI42. En 20X7, la agencia de ayuda al medioambiente reconoce un activo de 15 millones de u.m. por el importe de las transferencias recibidas antes del comienzo del 20X8, ya que tiene el control del activo en el momento en que la transferencia se recibe y deposita en su cuenta bancaria. Se reconoce un pasivo equivalente de 15 millones de u.m, como ingresos cobrados por anticipado.

GI43. En 20X8, la agencia de ayuda al medioambiente reconoce 53 millones de u.m. de ingresos procedentes de las transferencias. En las notas a sus estados financieros con propósito general, revela que 55 millones de u.m. fueron facturados y fue establecida una corrección valorativa de 2 millones de u.m. por de deudas de dudoso cobro.

Bienes en especie reconocidos como ingresos (párrafos 42, 93 a 97)

GI44. El transferidor del Gobierno A tiene un acuerdo con la entidad del sector público que presenta los estados financieros, Agencia de Ayuda Inc, por el cual el Gobierno A proporciona arroz para cumplir con sus compromisos financieros con la Agencia de Ayuda Inc. Teniendo en cuenta la variabilidad de las actuaciones en el pasado del Gobierno A para cumplir con sus compromisos, la Agencia de Ayuda Inc ha adoptado la política contable de no reconocer el activo y el ingreso hasta la recepción del arroz prometido. El Gobierno A promete proporcionar a la Agencia de Ayuda Inc 300.000 u.m. a lo largo de 20X5. Posteriormente, el Gobierno A transfiere 1.000 toneladas métricas de arroz a la Agencia de Ayuda Inc, el 12 de enero de 20X5. La transferencia del arroz tiene lugar en uno de los puertos de la nación transferidora De acuerdo con los detalles del acuerdo de financiación entre la Agencia de Ayuda Inc. y el Gobierno A, el arroz se valora por un importe previamente acordado de 300 u.m. por tonelada, con el resultado de que la transferencia de los 1.000 metros cúbicos de arroz liquida por completo el compromiso financiero de 300.000 u.m del Gobierno A. Durante febrero y marzo de 20X5, la Agencia de Ayuda Inc. proporciona el arroz a una red de agencias locales de distribución en las Naciones B y C con objeto de satisfacer las necesidades de personas hambrientas.

GI45. El 12 de enero de 20X5, el precio de mercado de 1.000 toneladas métricas de arroz era: 280.000 u.m. en la nación del Gobierno A; 250.000 u.m. en el mercado internacional de materias primas; 340.000 u.m. en la Nación receptora B; y 400.000 u.m. en la Nación receptora C.

GI46. Para medir el ingreso que reconoce la Agencia de Ayuda Inc debe determinarse el valor razonable del arroz en el momento de la donación. El acuerdo financiero entre el donante y la agencia de ayuda, que permite que el arroz sea valorado en 300 u.m. por tonelada métrica, depende de un acuerdo privado entre las dos partes y no refleja necesariamente el valor razonable del arroz. Tanto la Agencia de Ayuda Inc como el Gobierno Donante A tienen la opción de comprar el arroz en el mercado mundial a un precio inferior de 250.000 u.m. Los precios de mercado para los países individuales parecen expuestos a fluctuación – ya sea como resultado de barreras al comercio o, en el caso de los países receptores, de distorsiones temporales debidas a una grave escasez de alimentos- y podrían no reflejar una transferencia entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados en un mercado ordenado. Por lo tanto, el precio del mercado mundial de 250.000 u.m. es el reflejo más fiable y relevante del valor razonable para el arroz donado. La Agencia de Ayuda Inc reconoce un incremento en un activo (inventario de arroz) y un ingreso de 250.000 u.m. en sus estados financieros de propósito general en el año en que se recibe la transferencia.

Información a revelar de servicios en especie no reconocidos (párrafos 98 a 102, 108)

GI47. La política contable de un hospital público (entidad que informa) es reconocer los servicios voluntariamente recibidos como activos e ingresos si cumplen con la definición de activo y satisfacen los criterios para el reconocimiento como activos. El hospital consigue los servicios de los voluntarios como parte de un programa organizado. El principal fin del programa es exponer a los voluntarios al ambiente del hospital, y fomentar la enfermería como carrera profesional. Los voluntarios deben tener al menos dieciséis años de edad e inicialmente se requiere un compromiso de seis meses para trabajar un turno de mañana o tarde de cuatro horas a la semana. El primer turno de cada voluntario consiste en una sesión de formación en orientación hospitalaria. Muchas escuelas superiores locales permiten a los estudiantes llevar a cabo este trabajo como parte de su programa educativo. Los voluntarios trabajan bajo la dirección de un enfermero titulado y realizan tareas distintas a las de enfermería tales como visitar y leer a los pacientes. El hospital público no paga a los voluntarios, ni tampoco contrataría empleados para desempeñar el trabajo de los voluntarios si no estuvieran éstos disponibles.

GI48. El hospital analiza los acuerdos que tiene con los voluntarios y concluye que, al menos durante los primeros seis meses de un nuevo voluntario, tiene el suficiente control sobre los servicios que van a ser suministrados por el

voluntario para satisfacer la definición de control de un activo. El hospital también concluye que recibe un potencial de servicio de los voluntarios, satisfaciendo la definición de activo. Sin embargo, concluye que no puede medir con fiabilidad el valor razonable de los servicios proporcionados por los voluntarios, ya que no existen puestos remunerados equivalentes ni en el hospital no en otros centros de salud o atención comunitaria de la región. El hospital no reconoce los servicios en especie prestados por los voluntarios. El hospital revela el número de horas de servicio prestadas por los voluntarios durante el periodo sobre el que se informa y una descripción de los servicios prestados.

Contribución de los propietarios (párrafos 37 a 38)

GI49. En 20X0 las ciudades vecinas de Altonae, Berolini y Cadomi forman el Servicio Generación de Electricidad Tri-Ciudad (SGET) (entidad que informa) El estatuto de constitución de SGET es vinculante para los gobiernos de las ciudades y distribuye por igual la propiedad, que únicamente puede modificarse mediante acuerdo. Las ciudades aportan 25 millones de u.m. cada una para establecer SGET. Estas contribuciones satisfacen la definición de una contribución de los propietarios, que la entidad reconoce como tal. El estatuto también establece que las ciudades compren el producto de SGET en proporción a su propiedad. El precio de compra es igual al costo completo de producción. En 20X9, la ciudad de Berolini da la aprobación para la construcción de una fundición de aluminio dentro de la ciudad, que provocará que se duplique la demanda de electricidad de la ciudad. Las tres ciudades acuerdan modificar el estatuto de SGET para permitir que Berolini haga una contribución de propietarios que permita la construcción de una capacidad de generación adicional. Tras una valoración independiente del SGET, las ciudades acuerdan que Berolini podría llevar a cabo una contribución de propietarios de 50 millones de u.m. e incrementar su participación al 49,9%, conservando Altonae y Cadomi un 25,05% cada una.

GI50. Cuando la modificación del estatuto se hace vinculante SGET reconocerá un incremento en los activos de 50 millones de u.m. (en efectivo o contribución de los propietarios a recibir) y una contribución de los propietarios de 50 millones de u.m.

Término de acuerdo de subvención que no requiere el reconocimiento de un pasivo (párrafos 20 a 25)

GI51. El Departamento de Parques Nacionales (entidad que informa) del País A recibe una subvención de 500.000 u.m. de la agencia de ayuda bilateral del País B. El acuerdo de subvención estipula que la subvención tiene ser utilizada para rehabilitar áreas desforestadas de las reservas naturales existentes en el País A, pero que si el dinero no se utiliza para el propósito establecido, se debe devolver al País B. Los términos del acuerdo de subvención son exigibles en los tribunales del País A, y en los tribunales

internacionales de justicia. Éste es el decimotercer año que el Departamento de Parques Nacionales ha recibido una subvención de este tipo del mismo transferidor. En años anteriores, la subvención no ha sido utilizada como se estipulaba pero se utilizó para adquirir tierras adicionales adyacentes a los parques nacionales para incorporarlas a los mismos. El Departamento de Parques Nacionales no ha realizado ninguna rehabilitación de áreas desforestadas en los trece años anteriores. La agencia de ayuda bilateral del País B es consciente del incumplimiento de los términos del acuerdo.

GI52. El Departamento de Parques Nacionales analiza la transacción y concluye que aunque los términos del acuerdo de subvención son de obligado cumplimiento, toda vez que la agencia de ayuda bilateral no ha exigido el cumplimiento de la condición en el pasado y no ha dado ninguna indicación de que lo fuera a hacer, los términos tienen la forma de una estipulación y condición, pero no la esencia. El Departamento de Parques Nacionales reconoce un incremento en un activo (efectivo en bancos) e ingresos por la subvención; no reconoce un pasivo.

Información a revelar en los estados financieros del Gobierno A (párrafos 106 a 108)

GI53. Para el año que termina el 31 de diciembre de 20X2, el Gobierno A elabora y presenta por primera vez los estados financieros de acuerdo con las NICSP. Revela la siguiente información en sus estados financieros:

Estado de rendimiento financiero

	20X2 (miles de u.m.)	20X1 (miles de u.m.)
Ingresos de transacciones sin contraprestación		
Ingresos por impuestos		
Ingresos de Impuestos a las ganancias (notas 4 y 8)	XXX	XXX
Impuesto sobre bienes y servicios (nota 5)	XXX	XXX
Impuestos sobre la propiedad (notas 6 y 9)	XX	XX
Ingresos por transferencias		
Transferencias de otros gobiernos (nota 7)	XXX	XXX
Regalos, donaciones, bienes en especie (nota 13)	X	X
Servicios en especie (notas 15 y 16)	X	X

Estado de situación financiera

Activos corrientes		
Efectivo en bancos	XX	XX
Impuestos por cobrar		
Impuestos sobre bienes y servicios por cobrar (nota 5)	XX	XX
Transferencias por cobrar		
Transferencias por cobrar de otros gobiernos (nota 7)	X	X
Activos no corrientes		
Terrenos (nota 11)	XXX	XXX
Planta y equipo (notas 12 y 14)	XX	XX
Pasivos corrientes		
Pasivos reconocidos según acuerdos de transferencia (nota 10)	XX	XX
Cobros por anticipado		
Impuestos	X	X
Transferencias	X	X

Notas a los estados financieros

Políticas contables

Reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación

1. Los activos e ingresos que surgen de transacciones impositivas se reconocen de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*. No obstante, el Gobierno se aprovecha de las disposiciones transitorias en dicha Norma con respecto al impuesto a las ganancias y a los impuestos sobre la propiedad.

   Aparte de los impuestos a las ganancias y sobre la propiedad, los activos e ingresos que surgen de transacciones impositivas se reconocen en el periodo en el que se produce el hecho imponible, siempre que los activos satisfagan la definición de activo y cumplan los criterios para el reconocimiento de un activo. Los impuestos a las ganancias y sobre la propiedad se reconocen en el periodo en el que se recibe el pago del impuesto (véanse las notas 4 y 6).

2. Los activos e ingresos que surgen a partir de transacciones de transferencias se reconocen en el periodo en el que el acuerdo de la transferencia se convierte en vinculante, salvo para algunos servicios en especie. El gobierno reconoce solamente aquellos servicios en especie que se reciben como parte de un programa organizado y para el cual puede determinar el valor razonable mediante referencia a las tasas de mercado. El resto de servicios en especie no se reconocen.

3. Cuando una transferencia está sujeta a condiciones que, si no se cumplen, exigen la devolución de los recursos transferidos, el Gobierno reconoce un pasivo hasta que la condición se cumpla.

Bases de medición de las principales clases de ingresos sin contraprestación

Impuestos

4. Los ingresos por impuestos a las ganancias se miden al valor nominal del efectivo, y equivalentes de efectivo, recibidos durante el periodo contable. El Gobierno está desarrollando actualmente un modelo estadístico para medir los ingresos por impuesto a las ganancias según la base de acumulación (devengo). Este modelo utiliza estadísticas fiscales compiladas desde 19X2 así como otra información estadística incluyendo promedios semanales de ganancias, el producto interior bruto y los índices de precio al consumidor y productor. El Gobierno anticipa que el modelo permitirá medir con fiabilidad los ingresos de impuestos a las ganancias según la base de acumulación (devengo) para el periodo sobre el que se informa que finaliza el 31 de diciembre de 20X4. El Gobierno no reconoce ningún importe en relación a los impuestos a las ganancias por recibir.

5. Los activos e ingresos que se acumulan (o devengan) en concepto de impuesto sobre bienes y servicios se miden inicialmente al valor razonable de los activos que acumula (devenga) el gobierno durante el periodo sobre el que se informa, principalmente efectivo, equivalentes al efectivo e impuesto sobre bienes y servicios por cobrar. La información se compila de las declaraciones del impuesto sobre bienes y servicios presentadas por los contribuyentes durante el año y otros importes que se estima que se deben al gobierno. Los contribuyentes tienen una alta tasa de cumplimiento y una baja tasa de error, utilizando el sistema de declaración electrónico establecido en 20X0. Las tasas de elevado cumplimiento y escaso error han permitido al Gobierno desarrollar un modelo estadístico fiable para medir los ingresos que se acumulan (o devengan) para el impuesto.

   El impuesto sobre bienes y servicios por cobrar es la estimación del importe debido por impuestos atribuibles al periodo sobre el que se informa que permanece sin pagar a 31 de diciembre de 20X2, menos una provisión por deudas de dudoso cobro.

6. Se grava un impuesto a la propiedad del 40% a todos patrimonios de fallecidos; sin embargo, las primeras 400.000 u.m. de cada patrimonio están exentas del impuesto. Los activos e ingresos por impuestos sobre la propiedad se miden por el valor nominal del efectivo recibido durante el periodo sobre el que se informa, o el valor razonable a la fecha de adquisición de otros activos recibidos a lo largo del periodo, según se determine mediante referencia a las valoraciones de mercado o mediante tasación independiente por un miembro de la profesión de tasador.

Ingresos por transferencias

7. Los activos e ingresos reconocidos como consecuencia de una transferencia se miden por el valor razonable de los activos reconocidos en la fecha de reconocimiento. Los activos monetarios se miden por el valor nominal menos el valor temporal del dinero si es significativo, en cuyo caso se utiliza el valor presente, calculado utilizando una tasa de descuento que refleje el riesgo inherente a poseer el activo. Los activos no monetarios se miden por su valor razonable, que se determina mediante referencia a valores de mercado observables o mediante una tasación independiente por un miembro de la profesión de tasador. Las cuentas por cobrar se reconocen cuando tiene lugar un acuerdo vinculante de transferencia pero no se ha recibido efectivo u otros activos.

Impuestos que no se pueden medir de forma fiable en el periodo en el que ocurre el hecho imponible

8. El Gobierno es incapaz de medir directamente los activos que surgen del impuesto a las ganancias durante el periodo en el que los contribuyentes obtienen los ingresos y, por tanto, se aprovecha de las disposiciones

transitorias de la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* para desarrollar un modelo de medición indirecta de los ingresos por impuestos en el periodo en el que los contribuyentes obtienen los ingresos. El gobierno estima que, utilizando el modelo, será capaz de medir con fiabilidad el impuesto a las ganancias según la base de acumulación (o devengo) en el periodo sobre el que se informa que finaliza el 31 de Diciembre de 20X4.

9. En relación con los impuestos sobre la propiedad, como consecuencia de los elevados niveles de incumplimiento con la ley, el gobierno es incapaz de medir el importe de los activos e ingresos que se acumulan (o devengan) en el periodo en el que fallecen las personas que poseen propiedades sujetas a imposición. El gobierno reconoce, por tanto, los impuestos sobre la propiedad cuando recibe el pago El departamento de impuestos está trabajando ininterrumpidamente para desarrollar un método fiable para medir los activos a recibir y los ingresos en el año en que ocurre el hecho imponible.

Pasivos reconocidos con respecto a las transferencias

10. El 31 de Diciembre de 20X2, el Gobierno reconoció un pasivo de XX.000 u.m. en relación con una transferencia condicionada a la construcción de un hospital público. El 31 de Diciembre el Gobierno había recibido un pago de efectivo, sin embargo la construcción del hospital no había comenzado, aunque el 30 de noviembre de 20X2 se había hecho una convocatoria pública de ofertas para la construcción.

Activos sujetos a restricciones

11. Durante el 20X2 fue donado un terreno con un valor razonable de XX.000 u.m., sujeto a la restricción de que fuera utilizado en fines de salud pública y no fuera vendido en 50 años. El terreno se adquirió por el transferidor en una subasta pública inmediatamente anterior a su transferencia y el precio de la subasta es su valor razonable.

12. Planta y equipo incluye un importe de XX.000 u.m. que es el valor en libros de un cuadro donado en 19X2 a una galería de arte controlada por el gobierno, y sujeta a la restricción de que no fuera vendida en un periodo de 40 años. El cuadro se mide por su valor razonable, determinado por un tasador independiente.

Principales clases de legados, regalos, donaciones y bienes en especie recibidos

13. Las transferencias se reciben en forma de regalos, donaciones y bienes en especie – más en particular material médico y escolar (inventario), equipo médico y escolar y trabajos de arte (clasificados como equipo). Los regalos y donaciones se reciben principalmente de benefactores privados. Los hospitales, escuelas y galerías de arte controladas por el Gobierno reconocen estos activos cuando pasa a ellos el control, normalmente en la recepción de los recursos, sea de efectivo o planta y equipo. El Gobierno no acepta estas

transferencias sujetas a condiciones o restricciones, salvo que el valor de la transferencia supere los XX.000 u.m.

14. Durante el 20X2, como parte de un acuerdo de ayuda externa con el Gobierno C, se facilitó al Gobierno equipamiento informático con un valor razonable de XX.000 con la condición de que sea utilizado por el departamento de educación o devuelto al Gobierno C.

Servicios en especie

15. Los hospitales controlados por el gobierno reciben servicios médicos en especie de los profesionales médicos como parte del programa de voluntariado organizado de la profesión médica. Estos servicios en especie se reconocen como ingresos y gastos en el estado de rendimiento financiero por su valor razonable, que se determina tomando como referencia las tablas de honorarios publicadas para la profesión médica.

16. Los hospitales, escuelas y galerías de arte controladas por el gobierno también reciben ayuda de voluntarios como parte de programas organizados para relaciones públicas y guías de galerías de arte, asesores de profesores y guías para las visitas al hospital. Estos voluntarios proporcionan una valiosa ayuda a estas entidades para conseguir sus objetivos; no obstante, los servicios prestados no pueden medirse con fiabilidad puesto que no existen puestos remunerados equivalentes en los mercados locales, y en ausencia de voluntarios, los servicios no serían prestados. El gobierno no reconoce estos servicios en los estados de situación financiera o rendimiento financiero.

Préstamos en condiciones favorables (párrafos 105A a 105B)

GI54. Una entidad recibe financiación de 6 millones de u.m. por parte de una agencia de desarrollo multilateral para construir 10 escuelas en los próximos 5 años. La financiación se concede en los siguientes términos:

- 1 millón de u.m. de la financiación no tiene que ser reembolsada, siempre y cuando las escuelas estén construidas.
- 5 millones de la financiación se reembolsarán de la siguiente forma:

  Año 1: ningún capital a reembolsar

  Año 2: 10% del capital a reembolsar

  Año 3: 20% del capital a reembolsar

  Año 4: 30% del capital a reembolsar

  Año 5: 40% del capital a reembolsar
- Se carga un interés del 5% anual a lo largo del periodo del préstamo (asumimos que el interés se paga por año vencido). La tasa de interés de mercado para un préstamo similar es del 10%.

- En la medida que las escuelas no hayan sido construidas, la financiación concedida debe ser devuelta al donante (asumimos que el donante tiene los sistemas para realizar un seguimiento efectivo y que tiene un historial anterior de exigir que se le devuelvan los fondos que no se hayan gastado).
- La entidad construye las siguientes escuelas a lo largo del periodo del préstamo:

  Año 1: 1 escuela terminada

  Año 2: 3 escuelas terminadas

  Año 3: 5 escuelas terminadas

  Año 4: 10 escuelas terminadas

Análisis

La entidad ha recibido efectivamente una subvención de 1 millón de u.m. y un préstamo de 5 millones de u.m. (Nota: La entidad tendría que considerar si la esencia del millón de u.m. es una contribución de los propietarios o un ingreso; asumimos para los propósitos de este ejemplo que el millón de u.m. se trata de un ingreso). También ha recibido una subvención adicional de 784.550 u.m. (que es la diferencia entre los importes del préstamo de 5 millones u.m. y el valor presente de los flujos de efectivo contractuales del préstamo, descontados utilizando la tasa de interés de mercado del 10%).

La subvención de 1 millón de u.m. +784.550 u.m. se contabilizará de acuerdo con esta Norma y, el préstamo junto con los pagos asociados al interés contractual y pagos de capital, de acuerdo con la NICSP 29.

1. En el reconocimiento inicial, la entidad reconocerá lo siguiente:

Dr		Banco	6.000.000 u.m	
	Cr	Préstamo		4.215.450 u.m.
	Cr	Pasivo		1.784.550 u.m.

2. Año 1: la entidad reconocerá lo siguiente:

Dr		Pasivo	178.455 u.m.	
	Cr	Ingreso sin contraprestación		178.455 u.m.

(1/10 de las escuelas construidas X 1.784.550 u.m.)

(Nota: Los asientos de diario por el reembolso de intereses y capital y los intereses acumulados o devengados, no se han reflejado en este ejemplo porque lo que se pretende es ilustrar el reconocimiento de ingresos que surgen de los préstamos en condiciones favorables. Ejemplos completos se incluyen en los Ejemplos ilustrativos para la NICSP 29)

3. Año 2: la entidad reconocerá lo siguiente (asumiendo que la entidad mide

posteriormente el préstamo en condiciones favorables al costo amortizado):

Dr		Pasivo	356.910 u.m.	
	Cr	Ingreso sin contraprestación		356.910 u.m.

3/10 de las escuelas construidas X 1.784.500 u.m. – 178.455 u.m. ya reconocidas)

4. Año 3: la entidad reconocerá lo siguiente:

Dr		Pasivo	356.910 u.m.	
	Cr	Ingreso sin contraprestación		356.910 u.m.

(5/10 escuelas construidas X 1.784.550 – 535.365 u.m. ya reconocidas)

5. Año 4: la entidad reconocerá lo siguiente:

Dr		Pasivo	892.275 u.m.	
	Cr	Ingreso sin contraprestación		892.275 u.m.

(Todas las escuelas construidas, 1.784.550 u.m. – 892.275 u.m.)

Si el préstamo en condiciones favorables se concediera sin condiciones, la entidad reconocería lo siguiente en el reconocimiento inicial:

Dr		Banco	6.000.000 u.m	
	Cr	Préstamo		4.215.450 u.m.
	Cr	Ingreso sin contraprestación		1.784.550 u.m.

NICSP 24—PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN DEL PRESUPUESTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 24, *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros*, fue emitida en diciembre de 2006.

Desde entonces, la NICSP 24 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 24

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011

Diciembre de 2006

NICSP 24—PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN DEL PRESUPUESTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2–6
Definiciones	7–13
Presupuestos aprobados	8–10
Presupuesto inicial y final	11–12
Importes reales	13
Presentación de una comparación de importes presupuestados y reales	14–38
Presentación e información a revelar	21–24
Nivel de agregación	25–28
Cambios del presupuesto inicial al final	29–30
Bases comparables	31–36
Presupuestos plurianuales	37–38
Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance	39–46
Conciliación de los importes reales con una base comparable y los importes reales de los estados financieros	47–53
Fecha de vigencia	54–55
Fundamentos de las conclusiones	
Ejemplos ilustrativos	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 24, *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros* está contenida en los párrafos 1 a 55. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 24 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

1. Esta Norma requiere que se incluya una comparación de los importes del presupuesto y los importes reales que surgen de la ejecución del presupuesto en los estados financieros de las entidades a las que se les requiere, o eligen, poner a disposición pública su presupuesto aprobado y para el que, por ello, tienen la obligación pública de rendir cuentas. Esta Norma también requiere revelar una explicación sobre las razones de las diferencias materiales entre el presupuesto y los importes reales. El cumplimiento con los requerimientos de esta Norma asegurará que las entidades del sector público cumplen con sus obligaciones de rendición de cuentas y aumentará la transparencia de sus estados financieros al demostrar (a) el cumplimiento con el presupuesto aprobado sobre el que tienen la obligación pública de rendir cuentas y, cuando el presupuesto y (b) los estados financieros se preparan según las mismas bases, su rendimiento financiero para conseguir los resultados presupuestados.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), aplicará la presente Norma.**

3. **Esta Norma se aplica a entidades del sector público, distintas de empresas públicas, a las que se requiere o eligen poner a disposición pública su presupuesto(s) aprobado(s).**

4. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitidas por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

5. Esta Norma no requiere que los presupuestos aprobados sean puestos a disposición pública, ni requiere que los estados financieros revelen información sobre, o hagan comparaciones con, los presupuestos aprobados que no son puestos a disposición pública.

6. En algunos casos, los presupuestos aprobados son compilados para incluir todas las actividades controladas por una entidad del sector público. En otros casos, puede requerirse que se pongan a disposición pública los presupuestos aprobados separados para ciertas actividades, grupos de actividades o entidades incluidas en los estados financieros de un gobierno u otra entidad del sector público. Esto puede ocurrir (a) cuando, por ejemplo, los estados financieros de un gobierno incluyen agencias o programas gubernamentales que tienen autonomía de operación y preparan sus propios presupuestos, o (b) cuando un presupuesto se prepara solo para el sector gobierno general en su conjunto global. Esta Norma se aplica a todas las entidades que presentan estados financieros, cuando los presupuestos aprobados para la entidad, o componentes del mismo, son puestos a disposición pública.

Definiciones

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

Base contable (Accounting basis) significa la base contable de acumulación (o devengo) o de efectivo tal como se definen en las NICSP de acumulación (o devengo) y en las NICSP de efectivo.

Presupuesto anual (Annual budget) significa un presupuesto aprobado para un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para periodos posteriores al periodo del presupuesto.

Asignación presupuestaria (Appropriation) es una autorización concedida por un organismo legislativo para asignar fondos para propósitos especificados por la autoridad legislativa o similar.

Presupuesto aprobado (Approved budget) significa la autorización de desembolso derivada de leyes, leyes de asignación presupuestaria, ordenanzas del gobierno y otras decisiones relacionadas con los ingresos de actividades ordinarias o cobros anticipados del periodo presupuestario.

Base presupuestaria (Budgetary basis) significa la base contable de acumulación (o devengo), de efectivo u otra base contable adoptada en el presupuesto que ha sido aprobada por el órgano legislativo.

Base comparable (Comparable basis) significa los importes reales presentados según la misma base contable, y la misma base de clasificación, para las entidades y para el mismo periodo que el presupuesto aprobado.

Presupuesto final (Final budget) es el presupuesto inicial ajustado por todas las reservas, importes remanentes, transferencias, distribuciones, asignaciones de suplementos presupuestarios y otros cambios legislativos autorizados, o autorizaciones similares, aplicables al periodo del presupuesto.

Presupuesto plurianual (Multi-year budget) es un presupuesto aprobado para más de un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para periodos posteriores al periodo del presupuesto.

Presupuesto inicial (Original budget) es el presupuesto inicial aprobado para el periodo presupuestario.

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

Presupuestos aprobados

8. Un presupuesto aprobado según se define por esta Norma refleja los ingresos de actividades ordinarias previstos o cobros que se espera surjan en el periodo del presupuesto anual o plurianual basado en los planes corrientes y las condiciones económicas previstas durante ese periodo del presupuesto, y los gastos o desembolsos aprobados por un órgano legislativo, que es la autoridad legislativa u otra autoridad relevante. Un presupuesto aprobado no es una estimación futura o una proyección basada en suposiciones sobre sucesos futuros y posibles acciones de la gerencia que no se espera que necesariamente tengan lugar. De forma similar, un presupuesto aprobado difiere de la información prospectiva que puede ser en forma de una previsión, una proyección o una combinación de ambas; por ejemplo, una previsión de un año más una proyección a cinco años.

9. En algunas jurisdicciones, los presupuestos pueden aprobarse como una ley como parte del proceso de aprobación. En otras jurisdicciones, la aprobación puede proporcionarse sin que el presupuesto llegue a ser una ley. Cualquiera que sea el proceso de aprobación, la característica clave de los presupuestos aprobados es que la autoridad para retirar fondos de la hacienda del gobierno u organismo similar, para los propósitos acordados e identificados, se proporcione por un órgano legislativo superior u otra autoridad competente. El presupuesto aprobado establece la autorización de desembolso para las partidas especificadas. La autorización de desembolso generalmente se considera el límite legal dentro del que una entidad debe operar. En algunas jurisdicciones, el presupuesto aprobado para el que la entidad tendrá la obligación de rendir cuentas puede ser el presupuesto inicial y en otras puede ser el presupuesto final.

10. Si un presupuesto no se aprueba antes del comienzo del periodo del presupuesto, el presupuesto inicial es el presupuesto que fue aprobado primero para su aplicación en el año del presupuesto.

Presupuesto inicial y final

11. El presupuesto inicial puede incluir importes residuales asignados automáticamente, transferidos de años anteriores por ley. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones los procesos presupuestarios gubernamentales incluyen una disposición legal que requiere el traslado automático a periodos posteriores de asignaciones para cubrir compromisos del año anterior. Los compromisos incluyen posibles pasivos futuros basados en un acuerdo contractual corriente. En algunas jurisdicciones, puede referirse a ellos como obligaciones o compromisos firmes e incluir pedidos de compra pendientes y contratos en los que los bienes o servicios no se hayan recibido todavía.

12. Las asignaciones presupuestarias suplementarias pueden ser necesarias cuando el presupuesto inicial no previó adecuadamente los requerimientos de

desembolso que surgen, por ejemplo, de guerras o desastres naturales. Además, puede haber una insuficiencia en los ingresos presupuestados durante el periodo, y pueden ser necesarias transferencias internas entre los encabezamientos presupuestarios o líneas de partida para acomodar los cambios en las prioridades de financiación durante el periodo fiscal. En consecuencia, los fondos asignados a una entidad o actividad pueden necesitar recortarse sobre el importe inicialmente asignado para el periodo, para mantener la disciplina fiscal. El presupuesto final incluye todos esos cambios y modificaciones autorizadas.

Importes reales

13. Esta Norma utiliza el término realizado o importe real para describir los importes que resultan de la ejecución del presupuesto. En algunas jurisdicciones, pueden utilizarse los términos “realización del presupuesto”, “ejecución presupuestaria” o expresiones similares con el mismo significado que “realizado” o “importe real”.

Presentación de una comparación de importes presupuestados y realizados

14. **Sujeto a los requerimientos del párrafo 21, una entidad presentará una comparación de los importes del presupuesto para el que tiene la obligación pública de rendir cuentas y los importes reales, ya sea como un estado financiero adicional separado o como columnas adicionales del presupuesto en los estados financieros actualmente presentados de acuerdo con las NICSP. La comparación de los importes del presupuesto y los realizados presentará separadamente para cada nivel de supervisión legislativa:**

    (a) **los importes iniciales y finales del presupuesto*;***

    (b) **los importes reales según una base comparable*;* y**

    (c) **por medio de una nota de información a revelar, una explicación de las diferencias materiales entre el presupuesto para el que la entidad tiene la obligación pública de rendir cuentas y los importes reales, a menos que esta explicación se incluya en otros documentos públicos emitidos junto con los estados financieros y se hará una referencia a esos documentos en las notas.**

15. La presentación en los estados financieros de los importes iniciales y finales del presupuesto según una base comparable con el presupuesto que se pone a disposición pública, completará el ciclo de rendición de cuentas permitiendo a los usuarios de los estados financieros identificar si los recursos se obtuvieron y utilizaron de acuerdo con el presupuesto aprobado. Las diferencias entre los importes reales y los importes del presupuesto, tanto sobre el presupuesto inicial o como sobre el final (a menudo referidas como la “variación” en la

contabilidad), pueden presentarse también en los estados financieros para completar la información.

16. Una explicación de las diferencias materiales entre los importes reales y los importes del presupuesto ayudará a los usuarios a comprender las razones para las desviaciones materiales del presupuesto aprobado para el que la entidad tiene la obligación pública de rendir cuentas.

17. Se puede requerir que una entidad ponga a disposición pública su presupuesto inicial, su presupuesto final o ambos, su presupuesto inicial y final o, ésta, puede elegir hacerlo. En circunstancias en las que se requiere que ambos, el presupuesto inicial y final, se pongan a disposición pública, la legislación, regulación u otra normativa normalmente proporcionará guías sobre si se requiere una explicación de las diferencias materiales entre los importes del presupuesto inicial o realizado y los importes del presupuesto final de acuerdo con el párrafo 14(c). En ausencia de cualquiera de estas guías, las diferencias materiales pueden determinase con referencia a, por ejemplo, (a) las diferencias entre el presupuesto realizado e inicial para centrarse en el rendimiento con respecto al presupuesto inicial, o (b) diferencias entre el presupuesto realizado y final para centrarse en el cumplimiento con el presupuesto final.

18. En muchos casos, el presupuesto final y el importe real serán los mismos. Esto se debe a que la ejecución del presupuesto se controla durante el periodo sobre el que se informa y el presupuesto inicial se revisa progresivamente para reflejar las condiciones cambiantes, circunstancias cambiantes y experiencias durante el periodo sobre el que se informa. El párrafo 29 de esta Norma requiere revelar una explicación sobre las razones de los cambios entre el presupuesto inicial y final. Esas informaciones a revelar, junto con las informaciones a revelar requeridas por el párrafo 14 anterior, asegurarán que las entidades que ponen a disposición pública su presupuesto aprobado tienen la obligación pública de rendir cuentas de su rendimiento con respecto al presupuesto aprobado correspondiente y cumplimiento con el mismo.

19. Junto con los estados financieros normalmente se emiten un documento de comentarios y análisis de la dirección, un resumen de operaciones y otros informes públicos que proporcionan comentarios sobre el rendimiento y logros de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, incluyendo explicaciones de cualquier diferencia material de los importes del presupuesto. De acuerdo con el párrafo 14(c) de esta Norma, se incluirá en las notas a los estados financieros una explicación de las diferencias materiales entre los importes realizados y del presupuesto, a menos (a) que se incluyan en otros informes o documentos públicos emitidos junto con los estados financieros, y (b) que las notas a los estados financieros identifiquen los informes o documentos en los que puede encontrarse la explicación.

20. Cuando los presupuestos aprobados solo se ponen a disposición pública para algunas de las entidades o actividades incluidas en los estados financieros, los requerimientos del párrafo 14 se aplicarán solo a las entidades o actividades reflejadas en el presupuesto aprobado. Esto significa que cuando, por ejemplo, se prepara un presupuesto solo para el sector gobierno general de un gobierno en su conjunto que informa, las informaciones a revelar requeridas por el párrafo 14 se harán sólo con respecto al sector gobierno general del gobierno en su conjunto.

Presentación e información a revelar

21. **Una entidad presentará una comparación de los importes del presupuesto y realizados como columnas adicionales del presupuesto en los estados financieros principales solo cuando los estados financieros y el presupuesto se preparen según una base comparable.**

22. Las comparaciones de los importes del presupuesto y realizados pueden presentarse en un estado financiero separado (Estado de Comparación de los Importes del Presupuestarios y Realizados o un estado titulado de forma similar) incluido en el conjunto completo de estados financieros según especifica la NICSP 1. De forma alternativa, cuando los estados financieros y el presupuesto se preparan según una base comparable – que está en la misma base contable *para* la misma entidad y periodo sobre el que se informa, y adopta la misma estructura de clasificación – pueden añadirse columnas adicionales a los estados financieros principales presentados de acuerdo con la NICSP 1. Estas columnas adicionales identificarán los importes del presupuesto inicial y final y, si la entidad así lo elige, las diferencias entre los importes del presupuesto y los realizados.

23. Cuando el presupuesto y los estados financieros no se preparan con bases comparables, se presenta por separado un Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados. En estos casos, para asegurar que los lectores no malinterpretan la información financiera preparada con diferentes bases, los estados financieros pueden ser útiles para aclarar que las bases presupuestarias y contables difieren y el Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados se prepara con base presupuestaria.

24. En aquellas jurisdicciones donde los presupuestos se preparan con base de acumulación (o devengo) y se incluye un conjunto completo de estados financieros, se pueden añadir columnas adicionales del presupuesto a todos los estados financieros principales requeridos por las NICSP. En algunas jurisdicciones, los presupuestos preparados según la base de acumulación (o devengo) pueden presentarse como una parte de los estados financieros principales que comprenden un conjunto completo de estados financieros según se especifica por las NICSP –por ejemplo, el presupuesto puede ser presentado como un estado de rendimiento financiero o como un estado de flujos de efectivo, con la información adicional proporcionada en cuadros de

apoyo. En estos casos, las columnas presupuestarias adicionales pueden ser incluidas en los estados financieros principales que también se adoptan para la presentación del presupuesto.

Nivel de agregación

25. Los documentos presupuestarios pueden proporcionar un gran detalle sobre actividades particulares, programas o entidades Estos detalles frecuentemente se agregan en clases más amplias bajo "encabezamientos presupuestarios", "clasificaciones presupuestarias" o "rúbricas presupuestarias" comunes para su presentación a, y aprobación por, la legislatura u otro cuerpo de autoridad. La información a revelar presupuestaria y real congruente con dichas categorías más amplias y encabezamientos o rúbricas presupuestarias asegurará que las comparaciones se hagan al nivel del cuerpo legislativo u otra autoridad supervisora identificados en los documentos presupuestarios.

26. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, requiere que los estados financieros proporcionen información que cumpla un número de características cualitativas, incluyendo que la información sea:

    (a) relevante para el proceso de toma de decisiones de los usuarios; y

    (b) fiable, en el sentido de que los estados financieros:

        (i) presenten de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;

        (ii) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones y no simplemente su forma legal;

        (iii) son neutrales, es decir, libres de sesgos;

        (iv) sean prudentes; y

        (v) están completos en todos sus términos materiales.

27. En algunos casos, se puede necesitar que se agregue la información financiera detallada incluida en los presupuestos aprobados para la presentación de los estados financieros de acuerdo con los requerimientos de esta Norma. Esta agregación puede ser necesaria para evitar un exceso de información y reflejar los niveles relevantes de supervisión del órgano legislativo u otra autoridad. Determinar el nivel de agregación implicará un juicio profesional. Ese juicio se aplicará en el contexto del objetivo de esta Norma y las características cualitativas de la presentación de información financiera como se señala en el párrafo 26 anterior y en el Apéndice A de la NICSP 1, que resume las características cualitativas de la presentación de información financiera.

28. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los

estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.

Cambios del presupuesto inicial al final

29. **Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores:**

    (a) **a través de la información a revelar en las notas en los estados financieros; o**

    (b) **en un informe emitido antes, al mismo tiempo, o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.**

30. El presupuesto final incluirá todos los cambios aprobados por acciones legislativas u otras autoridades designadas para revisar el presupuesto inicial. En congruencia con los requerimientos de esta Norma, una entidad del sector público puede incluir en las notas a los estados financieros o en un informe por separado emitido antes, junto con, o al mismo tiempo que los estados financieros, una explicación de los cambios entre el presupuesto inicial y final. Dicha explicación incluirá, por ejemplo, si los cambios surgen como consecuencia de redistribuciones dentro de los parámetros del presupuesto inicial o como consecuencia de otros factores, como cambios en el conjunto de parámetros presupuestarios, incluyendo cambios en la política gubernamental. Esta información a revelar habitualmente se incluye en un documento de comentarios y análisis de la dirección o informe similar sobre las operaciones junto con los estados financieros, pero no como parte de éstos. Esta información a revelar puede incluirse también en los informes de realización del presupuesto emitidos por el gobierno para informar sobre la ejecución del presupuesto. Cuando la información a revelar se incluye en informes separados en lugar de en los estados financieros, las notas a los estados financieros incluirán una referencia al informe.

Bases comparables

31. **Todas las comparaciones de los importes presupuestados y reales se presentarán sobre bases comparables al presupuesto.**

32. La comparación de los importes presupuestados y reales se presentará con las mismas bases contables [base de acumulación (o devengo), efectivo u otra base], con la misma base de clasificación y para las mismas entidades y periodo que el presupuesto aprobado. Esto asegurará que la información revelada sobre el cumplimiento del presupuesto en los estados financieros está con la misma base que el propio presupuesto. En algunos casos, esto puede

implicar presentar una comparación entre el presupuesto y lo realizado con diferentes bases de contabilización, para diferentes grupos de actividades y diferente presentación o formato de clasificación que los adoptados para los estados financieros.

33. Los estados financieros consolidan entidades y actividades controladas por la entidad. Como se indica en el párrafo 5, se pueden aprobar presupuestos separados y ponerse a disposición pública para entidades individuales o actividades particulares que forman parte de los estados financieros consolidados. Cuando ocurre esto, los presupuestos separados pueden compilarse nuevamente para su presentación en los estados financieros de acuerdo con los requerimientos de esa Norma. Cuando esta nueva compilación tenga lugar, no implicará cambios o revisiones en los presupuestos aprobados. Esto es porque la Norma requiere una comparación de los importes reales con los importes presupuestarios aprobados.

34. Las entidades pueden adoptar diferentes bases contables para la preparación de sus estados financieros y de sus presupuestos aprobados. Por ejemplo, un gobierno puede adoptar la base de acumulación (o devengo) para sus estados financieros y la base de efectivo para su presupuesto. Además, los presupuestos pueden centrarse en, o incluir información sobre, compromisos para gastar fondos en el futuro y cambios en dichos compromisos, mientras que los estados financieros informarán sobre activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos y otros cambios en los activos netos/patrimonio y flujos de efectivo. Sin embargo, la entidad que presupuesta y la entidad que presenta la información financiera son normalmente la misma. De forma similar, el periodo para el que se prepara el presupuesto y la base de clasificación adoptada para el presupuesto normalmente estarán reflejados en los estados financieros. Esto asegurará que los registros del sistema contable y los informes de información financiera estén de forma que se facilite la comparación de los datos presupuestarios y reales para fines de gestión y rendición de cuentas, por ejemplo, para seguir la evolución de la ejecución del presupuesto durante el periodo presupuestario y para informar al gobierno, al público y a otros usuarios de forma relevante y en un tiempo razonable.

35. En algunas jurisdicciones, los presupuestos pueden prepararse con base de efectivo o base de acumulación (o devengo) en congruencia con el sistema de información estadístico que incluya a las entidades y las actividades diferentes de aquellas que se incluyen en los estados financieros. Por ejemplo, los presupuestos que se preparan para cumplir con un sistema de información estadístico pueden centrarse en el sector gobierno general e incluir solo a las entidades que cumplan funciones “fundamentales” o “no de mercado” del gobierno como su principal actividad, mientras que los estados financieros informan sobre todas las actividades controladas por un gobierno, incluyendo las actividades de negocios del gobierno. La NICSP 22, *Revelación de*

Información Financiera sobre el Sector Gobierno General, especifica los requerimientos para revelar en las notas de la información financiera sobre el sector general del gobierno del sector gubernamental en su conjunto que adopta la base de acumulación (o devengo) para la contabilidad y elige revelar dicha información. En muchos casos, la información a revelar según la NICSP 22 incluirán las mismas entidades, actividades y criterios de clasificación a los adoptados en los presupuestos preparados en congruencia con el sector gobierno general tal y como se define en los modelos de presentación estadísticos. En estos casos, la información a revelar según la NICSP 22 también facilitará la información a revelar requerida en esta Norma.

36. En los modelos de presentación estadísticos, el sector gobierno general puede incluir los niveles gobierno nacional, regional/provincial y local. En algunas jurisdicciones, el gobierno nacional puede (a) controlar los gobiernos regionales/provinciales y locales, (b) consolidar estos gobiernos en sus estados financieros y (c) desarrollar, y requerir que esté a disposición pública, un presupuesto aprobado que incluya los tres niveles de gobierno. En estos casos, los requerimientos de esta Norma se aplicarán a los estados financieros de dichas entidades gubernamentales nacionales. Sin embargo, cuando un gobierno nacional no controle los gobiernos regionales/provinciales o locales, sus estados financieros no consolidarán los gobiernos regionales/provinciales o locales. En su lugar, se prepararán estados financieros separados para cada nivel de gobierno. Los requerimientos de esta Norma solo se aplican a los estados financieros de las entidades gubernamentales cuando los presupuestos aprobados por las entidades y las actividades que éstas controlan, o de sus subsecciones, se hacen públicamente disponibles.

Presupuestos plurianuales

37. Algunos gobiernos y otras entidades aprueban y hacen públicamente disponibles presupuestos plurianuales, en lugar de presupuestos anuales separados. Convencionalmente, los presupuestos plurianuales incluyen una serie de presupuestos anuales o de objetivos presupuestarios anuales. El presupuesto aprobado para cada uno de los periodos anuales que lo componen refleja la aplicación de las políticas presupuestarias asociadas con el presupuesto plurianual para ese periodo concreto. En algunos casos, el presupuesto plurianual proporciona un traslado al futuro de las asignaciones presupuestarias no utilizadas en un único año.

38. Los gobiernos y otras entidades con presupuesto plurianual pueden tener diferentes enfoques para determinar su presupuesto inicial y final, dependiendo de cómo se apruebe su presupuesto. Por ejemplo, un gobierno puede aprobar un presupuesto bianual que contienen dos presupuestos anuales aprobados, en el que se puede identificar un presupuesto aprobado inicial y final para cada periodo anual. Si las asignaciones presupuestarias no

utilizadas del primer año del presupuesto bianual se autorizan legalmente para ser gastadas en el segundo año, el presupuesto "inicial" del segundo año del periodo se verá aumentado por dichas cantidades "traspasadas". En los casos excepcionales en los que un gobierno apruebe un presupuesto bianual o plurianual que no separe específicamente los importes presupuestarios entre los periodos anuales, serán necesarios juicios profesionales para identificar qué importes son atribuibles a cada periodo anual al determinar los presupuestos anuales para los objetivos de esta Norma. Por ejemplo, el presupuesto aprobado inicial y final para el primer año de un presupuesto bianual incluirá cualquier adquisición de capital aprobada para el periodo bianual que tenga lugar durante el primer año, junto con el importe del ingreso recurrente y las partidas de desembolso atribuibles a dicho año. Los importe no gastados del primer periodo anual serían incluidos en el presupuesto "inicial" para el segundo periodo anual y dicho presupuesto junto con cualquier modificación dará lugar al presupuesto final para el segundo año. Cuando se adoptan presupuestos plurianuales, se aconseja revelar en notas adicionales la relación entre los importes presupuestados y los reales durante el periodo de presupuesto.

Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance

39. **Una entidad explicará en las notas a los estados financieros las bases presupuestarias y de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.**

40. Pueden existir diferencias entre la base contable (efectivo, acumulación (o devengo) u otras modificaciones de éstas) utilizada para la preparación y presentación del presupuesto y la base contable utilizada en los estados financieros. Estas diferencias pueden tener lugar cuando el sistema contable y el sistema presupuestario compilan información desde diferentes perspectivas – el presupuesto puede centrarse en flujos de efectivo, o en flujos de efectivo más ciertos compromisos, mientras que los estados financieros presentan flujos de efectivo e información de acumulación (o devengo).

41. Los esquemas de formato y clasificación adoptados para la presentación del presupuesto aprobado también pueden diferir de los formatos adoptados para los estados financieros. Un presupuesto aprobado puede clasificar las partidas con la misma base a la adoptada en los estados financieros, por ejemplo, por naturaleza económica (compensaciones a los empleados, utilización de bienes y servicios, etc.), o por función (sanidad, educación, etc.). De forma alternativa, el presupuesto puede clasificar las partidas por programas específicos (por ejemplo, reducción de la pobreza o control de enfermedades contagiosas) o componentes de los programas vinculados con objetivos de rendimiento de impacto (por ejemplo, estudiantes que se gradúan en educación terciaria u operaciones quirúrgicas realizadas por los servicios de emergencia de hospitales), que difieren de las clasificaciones adoptadas en los

estados financieros. Además, un presupuesto recurrente para actividades continuadas (por ejemplo, educación o sanidad) puede aprobarse por separado de un presupuesto de capital para desembolsos de capital (por ejemplo, infraestructuras o edificios).

42. La NICSP 1 requiere que las entidades presenten en las notas a los estados financieros, información acerca de las bases de preparación de los estados financieros y las políticas contables significativas adoptadas. La información a revelar sobre las bases presupuestarias y de clasificación adoptadas para la preparación y presentación de los presupuestos aprobados ayudará a los usuarios a entender mejor la relación entre el presupuesto y la información contable revelada en los estados financieros.

43. **Una entidad revelará en las notas de los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.**

44. Los estados financieros se presentan al menos anualmente. Las entidades pueden aprobar presupuestos para un periodo anual o para periodos plurianuales. La información a revelar sobre el periodo cubierto por el presupuesto aprobado, cuando dicho periodo difiere del periodo de presentación adoptado para los estados financieros, ayudará a los usuarios de dichos estados financieros a entender mejor la relación entre los datos presupuestarios y las comparaciones presupuestarias con los estados financieros. La información a revelar sobre el periodo cubierto por el presupuesto aprobado, cuando dicho periodo es el mismo periodo cubierto por los estados financieros, tendrá también un papel útil confirmatorio, en particular en aquellas jurisdicciones donde se preparan también presupuestos, estados financieros e informes intermedios.

45. **Una entidad identificará en las notas de los estados financieros las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.**

46. Las NICSP requieren que las entidades preparen y presenten estados financieros que consoliden todos aquellos recursos controlados por la entidad. Al nivel del gobierno en su conjunto, los estados financieros preparados de acuerdo con las NICSP incluirán un presupuesto de las entidades dependientes y de las EP controladas por el gobierno. Sin embargo, como se indicaba en el párrafo 35, los presupuestos aprobados preparados de acuerdo con los modelos de presentación estadísticos pueden no incluir operaciones del gobierno que son llevadas a cabo con base comercial o de mercado. En congruencia con los requerimientos del párrafo 31, los importes presupuestados y reales se presentarán en una base comparable. La información a revelar sobre las entidades incluidas en el presupuesto permitirá a los usuarios identificar en qué medida las actividades de la entidad están sujetas a un presupuesto aprobado y como difiere la entidad presupuestada de la reflejada en los estados financieros.

Conciliación de los importes reales con una base comparable y los importes reales de los estados financieros

47. **Los importes reales presentados en una base comparable al presupuesto de acuerdo con el párrafo 31, cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparan con una base comparable, se conciliarán con los cobros en efectivo totales y los pagos en efectivo totales identificando por separado cualquier diferencia en las bases, tiempo y entidad:**

    (a) **si se adopta la base de acumulación (devengo) para el presupuesto, los ingresos totales, gastos totales y flujos de efectivo netos de las actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación; o**

    (b) **si se adopta una base distinta a la de acumulación (o devengo) para el presupuesto, los flujos de efectivo netos de las actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.**

    La conciliación se revelará en el estado de comparación de los importes presupuestados y reales o en las notas a los estados financieros.

48. Las diferencias entre los importes reales identificados en congruencia con la base comparable y los importes reales reconocidos en los estados financieros pueden ser útilmente clasificadas en las siguientes categorías:

    (a) diferencias en las bases, que tienen lugar cuando el presupuesto aprobado se prepara con una base distinta a la base contable. Por ejemplo, cuando el presupuesto se prepara con base de efectivo o efectivo modificado y los estados financieros se preparan con base de acumulación (o devengo);

    (b) diferencias temporales, que tienen lugar cuando el periodo del presupuesto difiere del periodo de presentación reflejado en los estados financieros; y

    (c) diferencias de las entidades, que tienen lugar cuando el presupuesto omite programas o entidades que son parte de la entidad para la cual se preparan los estados financieros.

    También puede haber diferencias en los esquemas de formatos y clasificaciones adoptados para la presentación de los estados financieros y el presupuesto.

49. La conciliación requerida en el párrafo 47 de esta Norma permitirá a la entidad cumplir mejor con sus obligaciones de rendición de cuentas al identificar las principales fuentes de diferencias entre los importes reales con base presupuestaria y los importes reconocidos en los estados financieros. Esta Norma no impide la conciliación de cada importe total principal o subtotal, o de cada clase de partida, presentados en comparación con los

importes presupuestados y los reales con importes equivalentes de los estados financieros.

50. Para algunas entidades, que adopten la misma base contable para la presentación tanto de los documentos presupuestarios como de los estados financieros, solo se requerirá identificar las diferencias entre los importes reales en el presupuesto y los importes equivalentes de los estados financieros. Esto sucederá cuando el presupuesto (a) se prepare para el mismo periodo, (b) incluya las mismas entidades y (c) adopte el mismo formato de presentación que los estados financieros. En estos casos, no se requiere conciliación. Para otras entidades que adopten la misma base contable para el presupuesto y los estados financieros, puede haber diferencias en el formato de presentación, entidad que informa o periodo sobre el que se informa; por ejemplo, el presupuesto aprobado puede adoptar una clasificación o formato de presentación diferente en los estados financieros, puede incluir sólo las actividades no comerciales de la entidad o puede ser un presupuesto plurianual. Será necesaria una conciliación cuando haya diferencias en la presentación, periodicidad o entidades entre el presupuesto y los estados financieros preparados con la misma base contable.

51. Para aquellas entidades que utilicen la base de contabilización de efectivo [o efectivo modificado o acumulación (o devengo) modificado] para la presentación del presupuesto aprobado y la base de acumulación (o devengo) para sus estados financieros, los importes totales principales presentados en el estado de comparación entre presupuesto y realizado serán conciliados con los flujos de efectivo netos de las actividades de operación, flujos de efectivo netos de actividades de inversión y flujos de efectivo netos de actividades de financiación del mismo modo que se presentan en el estado de flujos de efectivo de acuerdo con la NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo*.

52. **De acuerdo con los requerimientos de esta Norma, no se requiere revelar información comparativa con respecto al periodo anterior.**

53. Esta Norma requiere que se incluya una comparación de los importes presupuestados y reales en los estados financieros de las entidades que hacen públicamente disponible el presupuesto aprobado. No requiere revelar la comparación de los importes reales del periodo anterior con el presupuesto del periodo anterior, ni requiere que las explicaciones relacionadas con las diferencias entre los importes reales y presupuestados del periodo anterior se revelen en los estados financieros del periodo actual.

Fecha de vigencia

54. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en**

periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2009, deberá revelar este hecho.

55. Cuando una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en las NICSP a efectos 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.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 24, pero no son parte de la misma.

Alcance de la Norma

FC1. El Programa de convergencia con las NIIF del IPSASB es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengo) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea apropiado para las entidades del sector público.

FC2. En muchas jurisdicciones, la legislación u otra fuente normativa requiere que las entidades del sector público, sean el gobierno o una entidad gubernamental particular, hagan público el presupuesto aprobado (o los presupuestos) del que tiene la obligación de rendir cuentas. Esta información a revelar se requiere en interés de la transparencia del gobierno. En algunos casos, un gobierno o entidad gubernamental no sujeta a esta legislación, u otra fuente normativa pueden elegir voluntariamente hacer que su presupuesto aprobado sea públicamente accesible. Esta Norma es de aplicación a todos los gobiernos y entidades gubernamentales que ponen a disposición pública el presupuesto aprobado (o los presupuestos) del cual tienen la obligación de rendir cuentas.

FC3. El presupuesto aprobado refleja las características financieras de los planes del gobierno o de la entidad correspondiente para el siguiente periodo y, en relación con las actividades financiadas con el presupuesto del gobierno, representa la autorización para gastar fondos. La información a revelar sobre los resultados de la ejecución presupuestaria frente a los planes financieros mejorará la transparencia de los estados financieros y es un elemento importante de la obligación de rendir de cuentas de las entidades que están requeridas, o eligen, poner a disposición pública su(s) presupuesto(s). La inclusión de una comparación del presupuesto y los importes reales en los estados financieros proporcionará información financiera que ayude a los usuarios a determinar si los recursos fueron obtenidos como se esperaba y se utilizaron de acuerdo con el presupuesto aprobado por el legislativo u otro órgano competente. Esta Norma utiliza el término realizado o importe real para describir los importes que resultan de la ejecución del presupuesto. En algunas jurisdicciones, pueden utilizarse los términos realización del presupuesto, ejecución presupuestaria o expresiones similares con el mismo significado que realizado o importe real.

FC4. Muchos gobiernos y entidades gubernamentales que ponen a disposición pública sus presupuestos aprobados ya informan sobre los importes reales contra los presupuestados en sus estados financieros. Éstos también incluyen una explicación de las diferencias materiales entre el presupuesto y

lo realizado (a) en las notas a sus estados financieros o (b) en un documento de comentarios y análisis de la dirección o informe similar o (c) en los informes de realización del presupuesto o informes similares emitidos junto con sus estados financieros. Para estos gobiernos y entidades gubernamentales, generalmente se realizan comparaciones entre los importes presupuestados y reales a los niveles de supervisión aprobados por el legislativo o autoridad similar, y las diferencias materiales se explican si se excede la autorización presupuestaria. El IPSASB opina que esta práctica es apropiada y ha emitido esta Norma para reforzar la práctica, y para requerir que sea adoptada por todas las entidades que ponen a disposición pública sus presupuestos aprobados.

FC5. Esta Norma no requiere que las entidades pongan a disposición pública sus presupuestos aprobados, ni especifica requerimientos de presentación para presupuestos aprobados que se ponen a disposición pública. Esto está más allá del alcance de esta Norma. Sin embargo, el IPSASB ha indicado que en el futuro considerará si debe desarrollarse una NICSP para tratar estas cuestiones.

Necesidad de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público

FC6. La NICSP 1 explica que el propósito de los estados financieros incluye revelar información para cumplir con la obligación de la entidad (a) de rendir cuentas sobre cuestiones como su posición financiera, rendimiento y flujos de efectivo y (b) proporcionar información útil para evaluar su rendimiento en términos de sus costos de servicio, eficiencia y logros. También indica que la presentación de información financiera puede proporcionar a los usuarios información sobre el cumplimiento de una entidad con, por ejemplo, el presupuesto legalmente adoptado.

FC7. Con anterioridad a la emisión de esta Norma, la NICSP 1 recomendaba, pero no requería, que los estados financieros incluyesen una comparación de los importes presupuestados y reales si los estados financieros y el presupuesto están en la misma base. Sin embargo, en algunos casos, una entidad puede poner a disposición pública un presupuesto aprobado preparado y presentado en una base diferente a la de los estados financieros y optar por incluir en los estados financieros una comparación entre el presupuesto y lo realizado. La NICSP 1 no proporcionaba guías sobre el detalle a revelar o la forma de presentación en estas circunstancias. El IPSASB opina que las NICSP deberían tratar estas circunstancias.

FC8. Esta Norma es de aplicación cuando se requiere que una entidad ponga a disposición pública su presupuesto, o presupuestos, aprobado, o elige hacerlo. El IPSASB opina que, en estos casos, el propósito y efecto del legislativo u otra autoridad, o la acción voluntaria de la entidad, es claro – la entidad tiene la obligación de rendir públicamente de su rendimiento con respecto al presupuesto y cumplimiento del mismo. El IPSASB también

opina que revelar información sobre los importes reales y presupuestados es un elemento necesario para cumplir con la obligación de rendir de cuentas de estas entidades, y que los requerimientos para garantizar una información a revelar apropiada en los estados financieros deben incluirse en una NICSP.

FC9. La aplicación de los requerimientos de esta Norma para revelar la comparación de los importes reales y presupuestados si los estados financieros y el presupuesto se preparan en la misma base, mejorará la rendición de cuentas de la entidad sobre su rendimiento. La aplicación de los requerimientos de esta Norma si el presupuesto y los estados financieros se preparan en bases diferentes, reforzará el papel de los estados financieros en el cumplimiento de la obligación de la entidad de rendir cuentas sobre su cumplimiento con los presupuestos aprobados.

FC10. El IPSASB consideró si debería requerir o recomendar a todas las entidades del sector público, distintas de las EP, que pongan sus presupuestos aprobados a disposición pública y que cumplan con los requerimientos de esta Norma. En el IPSASB se destacó que el propósito de esta Norma no era especificar si los presupuestos aprobados deben hacerse públicamente accesibles, y acordó que no debe imponer estos requerimientos a las entidades o incorporarlos a las recomendaciones existentes hasta que haya considerado en mayor medida su función en relación con el desarrollo de requerimientos para la presentación de información presupuestaria. En el IPSASB también se destacó que no se prohíbe que las entidades del sector público que no ponen a disposición pública sus presupuestos aprobados apliquen los requerimientos de esta Norma si así eligen hacerlo.

Comparaciones con el presupuesto aprobado

FC11. Esta Norma requiere revelar los importes del presupuesto inicial y final e importes reales en una base comparable con los importes presupuestarios. Esto refuerza el componente de cumplimiento con la obligación de rendir cuentas identificado en la NICSP 1. Los usuarios de los estados financieros serán capaces de identificar y determinar las diferencias entre los importes en el presupuesto inicial y/o final y sus importes reales equivalentes (a menudo denominadas “variaciones” en contabilidad) para cada nivel de supervisión legislativa presentado.

FC12. Esta Norma requiere que se realice una comparación de las diferencias materiales (sean positivas o negativas) entre los importes reales y presupuestados revelando en las notas en los estados financieros, a menos que esta explicación se incluya en otros documentos públicamente accesibles emitidos junto con los estados financieros. El IPSASB opina que revelar esta información mejorará la transparencia de los estados financieros y fortalecerá la rendición de cuentas de las entidades que ponen sus presupuestos a disposición pública. La explicación de tales diferencias

puede incluirse en un documento de comentarios y análisis de la dirección, resumen de las operaciones, informes de realización del presupuesto o informe similar, emitidos junto con sus estados financieros. El IPSASB opina que si se incluye una explicación en estos informes, y las notas a los estados financieros remiten a los lectores a esos informes, no es necesario repetir esa explicación en los estados financieros.

Información a revelar sobre el presupuesto inicial y final

FC13. Los presupuestos se preparan antes del periodo sobre el que se informa y la ocurrencia de desastres naturales y cambios en las condiciones políticas o económicas pueden originar la necesidad de revisiones del presupuesto inicialmente aprobado durante el periodo presupuestario. En algunas jurisdicciones, la autoridad de estas revisiones (dentro de límites establecidos) se delega en el Ministro de Finanzas o cargo similar. En otras jurisdicciones, las revisiones deben ser aprobadas por el órgano legislativo. Si esas revisiones son autorizadas por la autoridad competente, incluyen el presupuesto final para el periodo sobre el que se informa. El IPSASB opina que revelar el presupuesto inicial y final es necesaria para garantizar que los lectores de los estados financieros sean conscientes de la naturaleza y medida de los cambios del presupuesto inicial que han sido aprobados durante el curso del periodo sobre el que se informa.

FC14. Las revisiones del presupuesto inicial pueden ocurrir como resultado de cambios políticos, incluyendo modificaciones en las prioridades del gobierno durante el periodo sobre el que se informa, o como resultado de condiciones económicas no previstas. El IPSASB opina que revelar una explicación de las razones de los cambios entre el presupuesto inicial y final durante el periodo sobre el que se informa, que incluya si los cambios entre el presupuesto inicial y final son consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto o de otros factores, es necesaria para cumplir con la obligación de rendir cuentas y proporcionará información útil para el análisis de los efectos financieros de las modificaciones de las condiciones económicas y de los cambios políticos. La explicación puede incluirse en las notas a los estados financieros o en un informe emitido antes, al mismo tiempo, o junto con los estados financieros. Tal como se indica anteriormente con respecto a las explicaciones de las variaciones presupuestarias, el IPSASB opina que si se incluye una explicación en estos informes, y las notas a los estados financieros remiten a los lectores a esos informes, no es necesario repetir esa información en los estados financieros.

Adopción de la base presupuestaria y conciliación de las bases presupuestaria y contable

FC15. Las entidades pueden adoptar diferentes bases contables para la preparación de sus estados financieros y de sus presupuestos aprobados. En particular, algunas entidades que adoptan la base contable de acumulación (o devengo)

para la preparación de sus estados financieros, preparan sus presupuestos según la base de efectivo. También pueden surgir diferencias entre la base presupuestaria y los estados financieros como consecuencia de diferencias temporales, en las entidades o de clasificación.

FC16. Esta Norma requiere que las comparaciones de los importes presupuestarios y reales se presenten en la misma base (formato, terminología, base presupuestaria y clasificación) y para las mismas entidades y periodo que para el presupuesto aprobado. Esto es necesario para permitir que los estados financieros demuestren el grado en el que los importes reales fueron utilizados de acuerdo con los presupuestos legalmente autorizados. Esto garantizará que la información se revele sobre una base comparable, y que los estados financieros demuestren cumplimiento con el presupuesto aprobado. En consecuencia, los importes reflejados en los estados financieros necesitarán ser reformulados para ser comparables con el presupuesto aprobado si existen diferencias en las bases, temporales o en las entidades.

FC17. Para facilitar que los usuarios identifiquen la relación entre el presupuesto y los estados financieros, esta Norma requiere que cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparan en una base comparable, los importes reales en el presupuesto se concilien con los importes equivalentes específicos presentados en los estados financieros, identificando por separado cualquier diferencia en las bases, en los tiempos o en las entidades. Si el presupuesto y los estados financieros se preparan en la misma base, la conciliación de las diferencias no sería necesaria.

Presentación de información presupuestaria y realizada

FC18. Esta Norma permite que la información presupuestaria y la realizada se presente en un estado separado o, solo cuando el presupuesto y los estados financieros se preparen en una base comparable, como una columna presupuestaria adicional en los estados financieros existentes. La flexibilidad en el método de presentación permite que las entidades presenten la comparación en una manera que sirva mejor a las necesidades de los usuarios, manteniendo al mismo tiempo la importancia que se deriva de su inclusión en los estados financieros. La prohibición de adoptar el procedimiento de la columna adicional para la presentación cuando los estados financieros y el presupuesto se preparan siguiendo bases contables distintas es necesaria para garantizar que la comparación de los importes presupuestarios y reales presenten en una base comparable.

Aplicación inicial

FC19. Esta Norma fue emitida por el IPSASB en diciembre de 2006. No se requiere su aplicación hasta periodos que empiecen a partir del 1 de enero de 2009. La aplicación diferida tiene por objeto proporcionar suficiente

tiempo a las entidades para que desarrollen y, según corresponda, alineen sus procedimientos financieros y contables, periodos contables y cobertura. Se aconseja la aplicación anticipada de esta Norma.

FC20. El IPSASB consideró también si permitir una exención en cuanto a la aplicación de esta Norma durante dos años desde la adopción inicial de las NICSP, pero consideró que tal exención no era necesaria. Esto fue porque las entidades evaluarían y tomarían en consideración los requerimientos de esta Norma, en el momento de la adopción inicial de esta Norma.

Exención del requerimiento de revelar importes comparativos

FC21. Esta Norma no requiere que los estados financieros del periodo actual incluyan revelar la comparación de los importes reales de un periodo anterior con el presupuesto de ese periodo anterior, ni requiere que las explicaciones relacionadas con las diferencias entre los importes reales y presupuestados de ese periodo anterior se revelen en los estados financieros del periodo actual.

FC22. El punto central de esta Norma es facilitar el cumplimiento con la obligación de rendir cuentas de la entidad por su observancia con el presupuesto aprobado para el periodo contable corriente. Muchas información a revelar explicativa requerida por esta NICSP puede encontrarse en otros documentos emitidos junto con los estados financieros, pero no como parte de los mismos. Al IPSASB le preocupa que el requerimiento de revelar de información comparativa resulte en un exceso de información y en una red demasiado compleja de requerimientos de información financiera, y que no actúe en beneficio de los usuarios de los estados financieros.

Ejemplos ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la NICSP 24, pero no son parte de la misma.

Estado de comparación de los importes presupuestados y realizados

Para el Gobierno XX para el año que termina el 31 de diciembre de 20XX
Presupuesto sobre la base de efectivo
(Clasificación de pagos por funciones)

Nota: Las bases presupuestarias y contables son diferentes. Este Estado de comparación de los importes presupuestados y realizados está preparado según la base del presupuesto.

(en unidades monetarias)	**Importes Presupuestados**		**Importes Reales con Base Comparable**	***Diferencia: Presupuesto Final y Realizado*** *
	Inicial	**Final**		
COBROS				
Impuestos	X	X	X	X
Acuerdos de ayuda				
Agencias internacionales	X	X	X	X
Otras subvenciones y ayudas	X	X	X	X
Proceso: Préstamos	X	X	X	X
Proceso: Disposición de planta y equipo	X	X	X	X
Actividades comerciales	X	X	X	X
Otros cobros	X	X	X	X
Total cobros	**X**	**X**	**X**	**X**
PAGOS				
Sanidad	(X)	(X)	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)
Orden público/seguridad	(X)	(X)	(X)	(X)
Protección social	(X)	(X)	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)	(X)	(X)
Otras	(X)	(X)	(X)	(X)

* La columna "Diferencia…" no es requerida. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificado de forma apropiada.

(en unidades monetarias)	**Importes Presupuestados**		**Importes Reales con Base Comparable**	***Diferencia: Presupuesto Final y Realizado***
	Inicial	**Final**		
Total de pagos	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
COBROS/(PAGOS) NETOS	**X**	**X**	**X**	**X**

Enfoque de la columna adicional

Para el Gobierno YY para el año que termina el 31 de diciembre de 20XX
Tanto el presupuesto anual como los estados financieros adoptan la base de acumulación (o devengo)
(Ilustrado únicamente para el Estado de rendimiento financiero. Para otros estados financieros se adoptaría una presentación similar.)

Realizado 20XX-1	(en unidades monetarias)	**Realizado 20XX**	**Presupuesto Final 20XX**	**Presupuesto Inicial 20XX**	***Diferencia: Presupuesto Inicial y Realizado**
	Ingresos				
X	Impuestos	X	X	X	X
X	Cuotas, multas, penalizaciones y licencias	X	X	X	X
X	Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X	X	X
X	Transferencias de otros gobiernos	X	X	X	X
X	Otros ingresos	X	X	X	X
X	**Total ingresos de actividades ordinarias**	**X**	**X**	**X**	**X**
	Gastos				
(X)	Sueldos, salarios, beneficios a empleados	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Subvenciones y otros pagos por transferencias	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Suministros y material para consumo	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Gasto de depreciación/amortización	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Otros gastos	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Costos financieros	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	**Gastos totales**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
X	**Participación en resultado de entidades asociadas**	X	X	X	X

* La columna "Diferencia…" no es requerida. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificado de forma apropiada.

Realizado 20XX-1	(en unidades monetarias)	**Realizado 20XX**	**Presupuesto Final 20XX**	**Presupuesto Inicial 20XX**	***Diferencia: Presupuesto Inicial y Realizado**
X	**Resultado (ahorro o desahorro) del periodo**	**X**	**X**	**X**	**X**
	Atribuible a:				
X	**Propietarios de la entidad controladora**	X	X	X	X
X	Intereses minoritarios	X	X	X	X
X		**X**	**X**	**X**	**X**

Extracto de información a revelar en las notas- para el Gobierno X

[El Gobierno X presenta su presupuesto aprobado según la base contable de efectivo y los estados financieros sobre la base de acumulación (o devengo)]

1. El presupuesto se aprueba según la base contable de efectivo siguiendo una clasificación funcional. El presupuesto aprobado cubre el periodo fiscal que va desde el 1 de enero de 20XX al 31 de diciembre del 20XX e incluye todas las entidades del sector gobierno general. El sector gobierno general incluye todas las entidades identificadas como departamentos del gobierno en la nota xx (preparada de acuerdo con la NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*).

2. El presupuesto inicial fue aprobado por acción legislativa de (fecha) y debido al terremoto en la Región Septentrional de (fecha), mediante una acción legislativa de (fecha) se aprobó una asignación presupuestaria suplementaria de XXX de ayudas para desastres. Los objetivos y políticas del presupuesto inicial, y sus posteriores revisiones se explican con mayor detalle en los informes de Resumen de operaciones y Presupuesto por resultados, emitidos junto con los estados financieros.

3. El exceso de desembolso real sobre el presupuesto final del 15% (25% sobre el presupuesto inicial) para la función de Sanidad se debió a desembolsos por encima del nivel aprobado por acción legislativa en respuesta al terremoto. No hubo otras diferencias materiales entre el presupuesto aprobado final y los importes reales.

4. Las bases presupuestarias y contables difieren. Los estados financieros a nivel del gobierno en su conjunto se preparan sobre la base de acumulación (o devengo), utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los gastos en el estado de rendimiento financiero. Los estados financieros son estados consolidados que incluyen todas las entidades controladas, incluyendo las empresas públicas, para el periodo fiscal que va desde el 1 de enero de 20XX

al 31 de diciembre del 20XX. Los estados financieros difieren del presupuesto, que se aprueba según la base contable de efectivo y que trata únicamente del sector gobierno general, lo que excluye las empresas públicas y otras entidades gubernamentales no de mercado y actividades de este mismo tipo.

5. Los importes en los estados financieros se trasladaron de la base de acumulación (o devengo) a la base contable de efectivo y se reclasificaron siguiendo una clasificación funcional para estar en la misma base que el presupuesto aprobado final. Además, se realizaron ajustes a los importes en los estados financieros por diferencias temporales asociadas con la continuación de la asignación presupuestaria y las diferencias en las entidades cubiertas (EP) para expresar los importes reales en una base comparable a la del presupuesto aprobado final. El importe de estos ajustes se identifica en la tabla siguiente.

6. A continuación se presenta una conciliación entre los importes reales en una base comparable a la presentada en el Estado de comparación de los importes presupuestados y realizados y los importes reales en el Estado de flujos de efectivo para el año que termina el 31 de diciembre de 20XX. Los estados financieros y documentos presupuestarios se preparan para el mismo periodo. Existe una diferencia en las entidades: el presupuesto se prepara para el sector gobierno general y los estados financieros consolidan todas las entidades controladas por el gobierno. También existe una diferencia en las bases: el presupuesto se prepara según una base contable de efectivo y los estados financieros sobre la base de acumulación (o devengo).

	Funcionamiento	**Financiación**	**Inversión**	**Total**
Importe realizado en una base comparable a la presentada en el estado comparativo entre el presupuesto y lo realizado	**X**	**X**	**X**	**X**
Diferencias en las bases	**X**	**X**	**X**	**X**
Diferencias temporales	**-**	**-**	**-**	**-**
Diferencias en las entidades	**X**	**X**	**X**	**X**
Importe realizado en el Estado de flujos de efectivo	**X**	**X**	**X**	**X**

(Esta conciliación podría incluirse en el Estado de comparación de los importes presupuestados y realizados o como información a revelar en las notas.)

Información a revelar en las notas recomendada: Presupuesto bianual según la base de efectivo – para el Gobierno B para el año que termina el 31 de diciembre de 20XX

(en unidades monetarias)	**Presupuesto bianual inicial Año**	**Objetivo presupuestario para el 1er Año**	**Presupuesto revisado en el 1er Año**	**1er Año realizado sobre base comparable**	**Saldo disponible para el 2º Año**	**Objetivo presupuestario para el 2º Año**	**Presupuesto revisado en el 2º Año**	**2º Año realizado sobre base comparable**	***Diferencia: presupuesto y realizado durante el periodo presupuestario***
COBROS									
Impuestos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Acuerdos de ayuda	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Proceso: Préstamos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Proceso: Disposición de planta y equipo	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Actividades comerciales									
Otros cobros	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total cobros	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**
PAGOS									
Sanidad	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

* Esta columna no se requiere. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificado de forma apropiada.

(en unidades monetarias)	**Presupuesto bianual inicial Año**	**Objetivo presupuestario para el 1er Año**	**Presupuesto revisado en el 1er Año**	**1er Año realizado sobre base comparable**	**Saldo disponible para el 2° Año**	**Objetivo presupuestario para el 2° Año**	**Presupuesto revisado en el 2º Año**	**2º Año realizado sobre base comparable**	***Diferencia: presupuesto y realizado durante el periodo presupuestario**
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Orden público y seguridad nacional	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Protección social	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Otras	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total de pagos	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
COBROS/(PAGOS) NETOS	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**

NICSP 25—BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 19 (2004), *Beneficios a los Empleados*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 19, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 25—BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 25, *Beneficios a los Empleados* se emitió en febrero de 2008.

Desde entonces, la NICSP 25 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 25

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de introducción	[Eliminado]	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
10	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010 Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
11	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
37	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
113	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
114	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
131	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
131A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
177A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010

Febrero de 2008

NICSP 25—BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2–9
Definiciones	10
Beneficios a los empleados a corto plazo	11–26
Reconocimiento y medición	13–25
Todos los beneficios a corto plazo	13
Permisos retribuidos a corto plazo	14–19
Pagos por incentivos y participación en las ganancias	20–25
Información a revelar	26
Beneficios post-empleo—Distinción entre Planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos	27–53
Planes multi-patronales	32–38
Planes de beneficios definidos donde las entidades participantes están bajo control común	39–42
Planes gubernamentales	43–46
Programas combinados de la seguridad social	47–49
Beneficios asegurados	50–53
Beneficios post-empleo—Planes de aportaciones definidas	54–58
Reconocimiento y medición	55–56
Información a revelar	57–58
Beneficios post-empleo—Planes de beneficios definidos	59–146
Reconocimiento y medición	60–75
Contabilización de las obligaciones implícitas	63–64
Estado de situación financiera	65–73
Estado de rendimiento financiero	74–75
Reconocimiento y medición—Valor presente de las	

Obligaciones por beneficios definidos y costo del servicio del periodo corriente 76–117
Método de valoración actuarial 77–79
Asignación de los beneficios entre los periodos de servicio 80–84
Suposiciones actuariales 85–90
Suposiciones actuariales—Tasa de descuento 91–95
Suposiciones actuariales—Salarios, beneficios y costos de atención médica 96–104
Ganancias y pérdidas actuariales 105–111
Costo del servicio pasado 112–117
Reconocimiento y medición—Activos del plan 118–127
Valor razonable de los activos del plan 118–120
Reembolsos 121–124
Rendimientos de los activos del plan 125–127
Combinaciones de entidades 128
Reducciones y liquidaciones 129–135
Presentación 136–139
Compensación 136–137
Distinción entre corriente y no corriente 138
Componentes financieros de los costos de beneficios post-empleo 139
Información a revelar 140–146
Otros beneficios a largo plazo a los empleados 147–153
Reconocimiento y medición 150–152
Información a revelar 153
Beneficios por terminación 154–165
Reconocimiento 155–160
Medición 161–162
Información a revelar 163–165
Adopción por primera vez de esta Norma 166–176

Fecha de vigencia 177–178
Apéndice A: Guía de aplicación

Fundamentos de las conclusiones

Ejemplos ilustrativos

Comparación con la NIC 19

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 25, *Beneficios a los Empleados*, está contenida en los párrafos 1 a 178. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 25 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y la información a revelar sobre los beneficios a los empleados. La Norma requiere que una entidad reconozca:

   (a) un pasivo cuando el empleado ha prestado servicios a cambio del derecho de recibir pagos en el futuro; y

   (b) un gasto cuando la entidad consume los beneficios económicos o el servicio potencial procedente del servicio prestado por un empleado a cambio de los beneficios a los empleados.

Alcance

2. **Esta Norma deberá aplicarse por un empleador para contabilizar todos los beneficios a los empleados, excepto las transacciones basadas en acciones (véase la normativa contable internacional o nacional aplicable a las transacciones basadas en acciones).**

3. La Norma no trata la presentación por los planes de beneficios por retiro de los empleados (ver la normativa contable internacional o nacional aplicable a los planes de beneficio por retiro de los empleados). Esta Norma no trata los beneficios proporcionados por los programas combinados de seguridad social que no sean una contraprestación a cambio de los servicios prestados por los empleados o antiguos empleados de las entidades del sector público.

4. Los beneficios a los empleados a los que se aplica esta Norma comprenden los que proceden de:

   (a) planes u otro tipo de acuerdos formales celebrados entre una entidad y sus empleados, ya sea individualmente, con grupos particulares de empleados o con sus representantes;

   (b) requerimientos legalmente establecidos, o por acuerdos del sector industrial, por los que las entidades están obligadas a contribuir a planes nacionales, regionales, sectoriales u otro tipo de planes multi-patronales, o cuando las entidades están obligadas a contribuir a un programa combinado de la seguridad social; o

   (c) prácticas no formalizadas que generan obligaciones implícitas. Estas prácticas no formalizadas dan lugar a obligaciones implícitas, cuando la entidad no tiene alternativa realista diferente de la de afrontar los pagos de los beneficios a los empleados. Un ejemplo de una obligación implícita es cuando un cambio en las prácticas no formalizadas de la entidad causaría un daño inaceptable en las relaciones con los empleados.

5. Los beneficios a los empleados comprenden:

   (a) beneficios a los empleados a corto plazo, tales como sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social; permisos remunerados anuales, permisos remunerados por enfermedad; participación en ganancias e incentivos (si se pagan dentro de los doce meses siguientes al final del periodo); beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o parcialmente subvencionados);

   (b) beneficios post-empleo, tales como pensiones y otros beneficios por retiro, seguros de vida y atención médica post-empleo;

   (c) otros beneficios a los empleados a largo plazo, incluyendo los permisos remunerados después de largos periodos de servicio o sabáticos, jubileos u otros beneficios después de un largo tiempo de servicio, los beneficios por incapacidad prolongada y, si no deben pagarse totalmente dentro de los doce meses siguientes al final del periodo, la participación en ganancias, incentivos y la compensación diferida; y

   (d) beneficios por terminación.

   Debido a que cada una de las categorías anteriores identificadas en (a) a (d) presenta características diferentes, esta Norma establece requerimientos separados para cada una de ellas.

6. Los beneficios a los empleados comprenden tanto los proporcionados a los trabajadores propiamente dichos, como a las personas que dependan de ellos, y pueden ser satisfechos mediante pagos (o suministrando bienes y servicios previamente comprometidos) hechos directamente a los empleados o a sus cónyuges, hijos u otras personas dependientes de aquéllos, o bien hechos a terceros, tales como compañías de seguros.

7. Un empleado puede prestar servicios en la entidad a tiempo completo o a tiempo parcial, de forma permanente, ocasional o temporal. Para los propósitos perseguidos por esta Norma, el término empleados incluye al personal clave de la gerencia tal y como se define en la NICSP 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas.*

8. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

9. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitido por el IPSASB explica que a las Empresas Públicas (EP) se les aplica las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

Definiciones

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

Las <u>ganancias y pérdidas actuariales</u> <u>(Actuarial gains and losses)</u> comprenden:

(a) **ajustes por experiencia (que miden los efectos de las diferencias entre las suposiciones actuariales previas y los sucesos efectivamente ocurridos); y**

(b) **los efectos de cambios en las suposiciones actuariales.**

Los <u>activos mantenidos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados</u> (<u>Assets held by a long-term employee benefit fund)</u> son activos (diferentes de los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad que informa) que:

(a) **son poseídos por una entidad (un fondo) que está separada legalmente de la entidad que informa, y existen solamente para pagar o financiar beneficios para los empleados; y**

(b) **están disponibles para ser usados solo con el fin de pagar o financiar beneficios a los empleados, no están disponibles para hacer frente a las deudas con los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden retornar a esta entidad salvo cuando:**

(i) **los activos que quedan en el plan son suficientes para cumplir todas las obligaciones relacionadas con los beneficios de los empleados del plan o de la entidad que informa; o**

(ii) **los activos retornen a la entidad que informa para reembolsarla por los beneficios a los empleados ya pagados.**

Los <u>programas combinados de la seguridad social</u> <u>(Composite social security programs</u>) son programas establecidos por la legislación, y que

(a) **operan como planes multi-patronales para proporcionar beneficios post-empleo; así como**

(b) **proporcionan beneficios que no son contraprestación a cambio de servicios prestados por los empleados.**

<u>Costo de los servicios del periodo corriente (Current service cost)</u> es el incremento en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos que se produce como consecuencia de los servicios prestados por los empleados en el periodo corriente.

Planes de beneficios definidos (Defined benefit plans) son planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.

Planes de aportaciones definidas (Defined contribution plans) son planes de beneficios post-empleo en los cuales una entidad realiza aportaciones de carácter predeterminado a una entidad separada (un fondo) y no tiene obligación legal ni implícita de realizar aportaciones adicionales en el caso de que el fondo no tenga activos suficientes para atender todos los beneficios a los empleados relacionados con los servicios que éstos han prestado en el periodo presente y en los anteriores.

Los beneficios a los empleados (Employee benefits) comprenden todos los tipos de retribuciones que la entidad proporciona a los trabajadores a cambio de sus servicios.

El costo por intereses (Interest cost) es el incremento producido durante un periodo en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos, como consecuencia de que tales beneficios se encuentran un periodo más próximo a su vencimiento.

Planes multi-patronales (Multi-employer plans) son planes de aportaciones definidas (diferentes de los planes gubernamentales y los programas combinados de la seguridad social) o de los de beneficios definidos (diferentes de los planes gubernamentales), en los cuales:

(a) **se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y**

(b) **se utilizan dichos activos para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, teniendo en cuenta que tanto las aportaciones como los niveles de beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad que emplea a los empleados afectados.**

Otros beneficios a los empleados a largo plazo (Other long-term employee benefits) son beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios post-empleo y beneficios por terminación) cuyo pago no ha de ser liquidado en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el que los empleados hayan prestado los servicios.

El costo de servicios pasados (Past service cost) es el cambio en el valor presente de las obligaciones de beneficios definidos por los servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, puesto de manifiesto en el periodo corriente por la introducción, o modificación, de beneficios post-empleo o de otros beneficios a empleados a largo plazo. El costo de servicios pasados puede ser positivo (cuando los beneficios se introducen o cambian de forma que el valor presente de la obligación por beneficios definidos se incrementa) o negativo (cuando los beneficios existentes

cambian de forma que el valor presente de la obligación por beneficios definidos disminuye).

Los activos del plan (Plan assets) comprenden:

(a) **activos mantenidos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados; y**

(b) **las pólizas de seguro aptas.**

Beneficios post-empleo (Post-employment benefits) son beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad.

Planes de beneficios post-empleo (Post-employment benefit plans) son acuerdos formales o informales en los que una entidad proporciona beneficios a uno o más empleados.

El valor presente de una obligación por beneficios definidos (Present value of a defined benefit obligation) es el valor corriente, sin deducir ningún del plan, de los pagos futuros esperados necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores.

Una póliza de seguro apta (A qualifying insurance policy) es una póliza de seguro , emitida por un asegurador que no es una parte relacionada con la entidad que informa (según se la define en la NICSP 20), cuando las indemnizaciones provenientes de la póliza:

(a) **solo pueden usarse para pagar o financiar beneficios para los empleados en virtud de un plan de beneficios definidos; y**

(b) **no están disponibles para los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden ser pagadas a esta entidad, a menos que:**

  (i) **las indemnizaciones representen activos excedentarios que no son necesarios para que la póliza cumpla con todas las obligaciones relacionadas con el plan de beneficios de los empleados; o**

  (ii) **las indemnizaciones retornen a la entidad que informa para reembolsarla por beneficios a los empleados ya pagados.**

El rendimiento de los activos del plan (Return on plan assets) es el interés, dividendos o distribuciones similares y otros ingresos derivados de los activos del plan, junto con las pérdidas o ganancias de esos activos, realizadas o no, menos los costos de administrar el

* Una póliza de seguro apta no es, necesariamente, un contrato de seguro (véase la norma internacional o nacional aplicable que trate sobre los contratos de seguro).

plan (distintos de los incluidos en las suposiciones actuariales utilizadas para medir la obligación por beneficios definidos) y menos los impuestos a pagar por el plan en sí mismo.

Los beneficios a los empleados a corto plazo (Short-term employee benefits) son beneficios a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por terminación) cuyo pago ha de ser liquidado en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el que los empleados hayan prestado los servicios que les otorgan esos beneficios.

Planes gubernamentales (State plans) son planes distintos de los programas combinados de la seguridad social establecidos por la legislación y que operan como si fuesen planes multi-patronales para todas las entidades en las categorías económicas establecidas por la legislación.

Beneficios por terminación (Termination benefits) son beneficios a los empleados a pagar como consecuencia de:

(a) **la decisión de la entidad de resolver el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o**

(b) **la decisión de un empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de tales beneficios.**

Beneficios consolidados (irrevocables) a los empleados (Vested employee benefits) son remuneraciones que no están condicionadas por la existencia de una relación de empleo en el futuro.

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.

Beneficios a los empleados a corto plazo

11. Los beneficios a corto plazo a los empleados comprenden partidas tales como las siguientes:

(a) sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social;

(b) permisos retribuidos a corto plazo (tales como los derechos por permisos remunerados o las ausencias remuneradas por enfermedad), cuando se espere que éstos deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el que los empleados hayan prestado los servicios;

(c) incentivos relacionados con el rendimiento y participación en ganancias pagaderos dentro de los doce meses siguientes al final del periodo en el que los empleados han prestado los servicios correspondientes; y

(d) beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o parcialmente subvencionados).

12. La contabilización de los beneficios a corto plazo a los empleados es generalmente inmediata, puesto que no es necesario plantear ninguna suposiciones actuarial para medir las obligaciones o los costos correspondientes, y por tanto no existe posibilidad alguna de ganancias o pérdidas actuariales. Además, las obligaciones por beneficios a corto plazo a los empleados se miden sin descontar los importes resultantes.

Reconocimiento y medición

Todos los beneficios a corto plazo

13. **Cuando un empleado haya prestado sus servicios a una entidad durante un periodo contable, ésta reconocerá el importe sin descontar 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 en 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; y**

(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, *Propiedades, Planta y Equipo*).**

En los párrafos 14, 17 y 20 se explica cómo aplicará una entidad este requerimiento a los beneficios a corto plazo, concedidos a los empleados, que consistan en permisos retribuidos y planes de incentivos y participación en ganancias.

Permisos retribuidos a corto plazo

14. **Una entidad reconocerá el costo esperado de los beneficios a empleados a corto plazo en forma de permisos retribuidos, aplicando el párrafo 13 anterior de la siguiente manera:**

(a) **en el caso de permisos retribuidos cuyos derechos se van acumulando, a medida que los empleados prestan los servicios que les permiten disfrutar de futuros permisos retribuidos; y**

(b) **en el caso de permisos retribuidos no acumulativos, cuando los mismos se hayan producido.**

15. La entidad puede remunerar los permisos de los empleados por razones muy variadas, entre las que se incluye el disfrute de vacaciones, enfermedad e incapacidad transitoria, maternidad o paternidad, pertenencia a jurados y realización del servicio militar. Los derechos que pueden dar lugar a los permisos son de dos categorías:

    (a) acumulativos; y

    (b) no acumulativos.

16. Los permisos retribuidos acumulativos son aquéllos cuyo disfrute se aplaza y que pueden ser utilizados en periodos futuros si en el periodo presente no se ha hecho uso completo del derecho correspondiente. Los permisos retribuidos con derechos de carácter acumulativo pueden ser o bien irrevocables (cuando los empleados tienen derecho a recibir una compensación en efectivo por los no disfrutados en caso de abandonar la entidad) o no irrevocables (cuando los empleados no tienen derecho a recibir una compensación en efectivo en caso de abandonar la entidad). Una obligación por este concepto surge a medida que los empleados prestan servicios que les dan derecho a disfrutar de futuros permisos remunerados. La obligación existe, y se ha de reconocer, incluso cuando las ausencias remuneradas son no irrevocables, aunque la posibilidad de que los empleados puedan abandonar la entidad antes de utilizar un derecho acumulativo no irrevocable afecta a la medición de la obligación correspondiente.

17. **Una entidad medirá el costo esperado de los permisos remunerados con derechos de carácter acumulativo como el importe adicional que espera pagar a los empleados como consecuencia de los derechos acumulados y no utilizados en la fecha de presentación.**

18. El método especificado en el párrafo 17 mide la obligación según el importe de los pagos adicionales que se espera que surjan únicamente del hecho de que el beneficio se acumula. En muchos casos, una entidad puede no necesitar hacer cálculos detallados para estimar que no tiene obligaciones por importe significativo relacionadas con derechos por permisos retribuidos no utilizados. Por ejemplo, es probable que la obligación de pagar permisos cortos por enfermedad solo sea significativa si existe un entendimiento formal o informal de que los derechos correspondientes no utilizados pueden ser disfrutados como vacaciones pagadas.

19. Los derechos correspondientes a permisos remunerados no acumulativos no se trasladan al futuro; caducan si no son utilizados enteramente en el periodo corriente y no dan a los empleados el derecho de cobrar en efectivo los derechos no utilizados en caso de abandonar la entidad. Este es el caso más común en los permisos remunerados por enfermedad (en la medida en que los derechos no usados en el pasado no incrementen los derechos futuros de disfrute), en los supuestos de permisos por maternidad o paternidad y en los de permisos retribuidos por causa de pertenencia a un jurado o por realización

del servicio militar. Una entidad no reconocerá pasivos o gastos hasta el momento del permiso, puesto que los servicios prestados por los empleados no aumentan el importe del beneficio.

Pagos por incentivos y participación en las ganancias

20. **Una entidad reconocerá el costo esperado de los planes de pagos por incentivos y participación en ganancias de acuerdo al párrafo 13 cuando, y solo cuando:**

    (a) **la entidad tiene una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado; y**

    (b) **pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.**

    Existe una obligación presente cuando, y solo cuando, la entidad no tiene otra alternativa realista que realizar los pagos.

21. En el sector público, algunas entidades tienen planes de incentivos que están relacionados con objetivos de prestación de servicios o aspectos de rendimiento financiero. De acuerdo con esos planes, los empleados reciben cantidades específicas, dependiendo de una evaluación de su contribución a la consecución de los objetivos de la entidad o una parte de la entidad. En algunos casos, estos planes pueden ser para grupos de empleados, por ejemplo cuando el rendimiento se evalúa para algunos o todos los empleados de una parte determinada de la entidad, en vez de sobre criterios individuales. Debido a los objetivos de las entidades del sector público, los planes de participación en las ganancias son mucho menos frecuentes en el sector público que en las entidades con ánimo de lucro. Sin embargo, es probable que sean un aspecto de la remuneración de los empleados en segmentos de entidades del sector público que operan sobre bases comerciales. Algunas entidades del sector público pueden no operar sobre esquemas de participación en las ganancias, pero pueden evaluar el rendimiento frente a medidas basadas en aspectos financieros como la generación de flujos de ingresos y la consecución de objetivos presupuestarios. Algunos planes de incentivos pueden conllevar pagos a todos los empleados que hayan prestado servicios de empleo en un periodo sobre el que se informa, incluso aunque ellos hayan abandonado la entidad antes de la fecha de presentación. Sin embargo, según otros planes de incentivos, los empleados solo reciben pagos si permanecen en la entidad durante un periodo de tiempo determinado, por ejemplo, un requerimiento de que los empleados presten servicios por la totalidad del periodo sobre el que se informa. Estos planes crean una obligación implícita a medida que los empleados prestan los servicios que incrementa el importe a pagar si permanecen en servicio hasta el final del periodo especificado. La medición de esta obligación implícita refleja la posibilidad de que algunos de los empleados puedan abandonar la entidad sin recibir los pagos por participación en las ganancias. El párrafo 23 proporciona condiciones adicionales que han

de satisfacerse antes de que una entidad pueda reconocer el costo esperado de los pagos relacionados con el rendimiento, pagos de incentivos y pagos por participación en las ganancias.

22. Es posible que una entidad no tenga la obligación legal de pagar incentivos. No obstante, en algunos casos, una entidad puede tener la costumbre de pagar incentivos a sus empleados. En estos casos, la entidad tendrá una obligación implícita, puesto que no tiene ninguna alternativa realista que no sea la de pagar los incentivos. La medición de esta obligación implícita, reflejará la posibilidad de que algunos empleados puedan abandonar la entidad sin recibir los incentivos.

23. Una entidad podrá realizar una estimación fiable de sus obligaciones legales o implícitas de acuerdo a un esquema de pago basado en el rendimiento, plan de incentivos o esquema de participación en ganancias cuando, y solo cuando:

    (a) las condiciones formales del plan contengan una fórmula para determinar el importe del beneficio;

    (b) la entidad determine los importes a pagar antes de que los estados financieros sean autorizados para su emisión; o

    (c) la experiencia pasada suministre evidencia clara acerca del importe de la obligación implícita por parte de la entidad.

24. Una obligación de acuerdo con planes de incentivos y de participación en las ganancias derivadas de los servicios de los empleados, y se reconoce como un gasto en resultados (ahorro-desahorro).

25. Las participaciones en las ganancias y los incentivos al personal cuyos pagos no venzan dentro de los doce meses posteriores al cierre del periodo en que los empleados han prestado sus servicios, se tratarán como beneficios a largo plazo a los empleados (véanse los párrafos 147 a 153).

Información a revelar

26. Aunque esta Norma no requiere la presentación de información específica sobre los beneficios a corto plazo a los empleados, otras Normas pueden hacerlo. Por ejemplo, la NICSP 20 requiere revelar información sobre la remuneración agregada del personal clave de la gerencia y la NICSP 1 requiere revelar información sobre los beneficios a los empleados.

Beneficios post-empleo—Distinción entre planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos

27. Los beneficios post-empleo incluyen, por ejemplo:

    (a) beneficios por retiro, tales como las pensiones; y

    (b) otros beneficios post-empleo, tales como los seguros de vida y los beneficios de atención médica posteriores al empleo.

Los acuerdos por los cuales una entidad proporciona beneficios posteriores al periodo de empleo son planes de beneficios post-empleo. Una entidad aplicará esta Norma a todos estos acuerdos, con independencia de que los mismos involucren o no el establecimiento de una entidad separada, tal como un sistema de pensiones, sistema complementario de prestaciones por jubilación, o sistema de beneficios por retiro, para recibir las aportaciones y pagar los beneficios.

28. Los planes de beneficio post-empleo se clasifican como planes de aportaciones definidas o planes de beneficios definidos, dependiendo de la esencia económica que se derive de los principales términos y condiciones contenidos en ellos. Para que un plan de beneficios post-empleo se clasifique como un plan de aportaciones definidas debe requerir que la entidad pague aportaciones fijas a una entidad separada. En los planes de aportaciones definidas:

    (a) la obligación legal o implícita de la entidad se limita a la aportación que haya acordado entregar al fondo. De esta forma, el importe de los beneficios post-empleo a recibir por el empleado estará determinado por el importe de las aportaciones que haya realizado la entidad (y eventualmente el propio empleado) a un plan de beneficio post-empleo o a una compañía de seguros, junto con el rendimiento obtenido por las inversiones donde se materialicen los fondos aportados; y

    (b) en consecuencia, el riesgo actuarial (de que los beneficios sean menores que los esperados) y el riesgo de inversión (de que los activos invertidos sean insuficientes para cubrir los beneficios esperados) son asumidos por el empleado.

29. Se dan ejemplos de casos en que las obligaciones de una entidad no están limitadas por el importe con el que acuerda contribuir al fondo, cuando ella ha contraído una obligación, legal o implícita, a través de:

    (a) la fórmula del plan de beneficios no está ligada únicamente al importe de las aportaciones realizadas;

    (b) existe garantía, ya sea indirectamente a través de un plan o directamente, de un rendimiento específico para las aportaciones; o

    (c) prácticas habituales de la entidad que dan lugar al nacimiento de una obligación implícita. Por ejemplo, una obligación implícita puede surgir cuando una entidad tiene un historial de aumentos de los beneficios para que los antiguos empleados recuperen el poder adquisitivo perdido por la inflación, aunque no exista la obligación legal de hacerlo.

30. En los planes de beneficios definidos:

(a) la obligación de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores; y

(b) tanto el riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor que el esperado) como el riesgo de inversión son asumidos, esencialmente, por la propia entidad. Si los resultados actuariales o de la inversión son peores de lo esperado, la obligación de la entidad puede verse aumentada.

31. Al contrario que los planes de aportaciones definidas, la definición de un plan de beneficios definidos no requiere el pago de aportaciones a una entidad separada. En los párrafos 32 a 53, siguientes, se explica la distinción entre planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos, para el caso de los planes multi-patronales, de los planes gubernamentales, programas combinados de seguridad social y de los beneficios asegurados.

Planes multi-patronales

32. **Una entidad clasificará un plan multi-patronal como plan de aportaciones definidas o de beneficios definidos, en función de las cláusulas del mismo (incluyendo cualquier obligación implícita que vaya más allá de los términos pactados formalmente). En el caso de que el plan multi-patronal sea un plan de beneficios definidos, una entidad:**

(a) **contabilizará su parte proporcional de la obligación por beneficios definidos, de los activos del plan y de los costos asociados con el mantenimiento del mismo, tal como lo haría en el caso de cualquier otro plan de beneficios definidos; y**

(b) **revelará la información requerida en el párrafo 141.**

33. **Cuando no se disponga de la información suficiente para aplicar el tratamiento contable a un plan multi-patronal que es un plan de beneficios definidos, una entidad deberá:**

(a) **tratar contablemente el plan como si fuera uno de aportaciones definidas, según lo establecido en los párrafos 55 a 57;**

(b) **revelar:**

(i) **el hecho de que el plan es un plan de beneficios definidos; y**

(ii) **la razón por la que no está disponible la información suficiente para permitir a la entidad contabilizarlo como un plan de beneficios definidos; y**

(c) **en la medida que exista la posibilidad de que un superávit o déficit en el plan pueda afectar al importe de las aportaciones futuras, revelará adicionalmente:**

(i) **cualquier información disponible respecto a tal superávit o déficit;**

(ii) **los criterios utilizados para su determinación; y**

(iii) **las implicaciones, si las hubiera, del hecho para la entidad.**

34. Un ejemplo de plan de beneficios definidos multi-patronal es cuando:

(a) el plan está financiado por pagos sobre la marcha, de modo que las aportaciones de empleadores o de los empleados se hacen al nivel que se espera sea suficiente para pagar los beneficios que venzan en el periodo corriente, y los beneficios futuros acumulados durante el periodo serán pagados con las contribuciones futuras; y

(b) los beneficios a pagar a los empleados se calculan en función de sus años de servicio y las entidades participantes no tienen la posibilidad realista de retirarse del plan sin efectuar una aportación por los beneficios acumulados por los empleados hasta la fecha de desvinculación.

Un plan así crea un riesgo actuarial para la entidad; si el costo final de los beneficios ya acumulados al final del periodo sobre el que se informa es mayor de lo esperado, la entidad tendrá que incrementar sus aportaciones o persuadir a los empleados de que acepten una reducción de sus beneficios. Por lo tanto, un plan así se define como un plan de beneficios definidos.

35. Cuando una entidad disponga de información suficiente acerca de un plan multi-patronal que sea un plan de beneficios definidos, contabilizará su parte proporcional de la obligación por beneficios definidos, de los activos del plan y de los costos de los beneficios asociados con el mismo, de la misma manera que lo haría con cualquier otro plan de beneficios definidos. No obstante, puede haber casos en los que una entidad puede ser incapaz de identificar su participación en la situación financiera subyacente y en los rendimientos del plan con una fiabilidad suficiente a efectos de su contabilización. Esto puede ocurrir si:

(a) la entidad no tiene acceso a información acerca del plan que pueda satisfacer los requerimientos de esta Norma; o

(b) el plan expone a las entidades participantes a riesgos actuariales asociados con los empleados actuales o anteriores de otras entidades, y como consecuencia de ello no existe ningún procedimiento congruente y fiable para distribuir las obligaciones, los activos del plan y el costo entre las entidades individuales participantes del plan.

En esos casos, una entidad contabilizará el plan como si fuera de aportaciones definidas, y revelará la información adicional requerida por el párrafo 33.

36. Puede existir un acuerdo contractual entre el plan multi-patronal y sus entidades participantes que determine cómo se distribuirá el superávit del mismo (o cómo se financiará el déficit) entre los participantes. Un participante en un plan multi-patronal sujeto a este tipo de acuerdo, que contabilice el plan como uno de aportaciones definidas según el párrafo 33, reconocerá el activo o pasivo que surja del acuerdo contractual, y contabilizará el correspondiente ingreso o gasto en el resultado (ahorro-desahorro).

37. La NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* requiere que una entidad revele información sobre algunos pasivos contingentes. En el contexto de un plan multi-patronal puede surgir un pasivo contingente a causa de, por ejemplo:

    (a) pérdidas actuariales relacionadas con otras entidades participantes porque cada una de las entidades que participan en el plan comparte los riesgos actuariales de las demás; o

    (b) cualquier responsabilidad asumida según los términos del plan para financiar los déficits en el caso de que otras entidades dejan de participar.

38. Los planes multi-patronales son diferentes de los planes administrados colectivamente. Un plan administrado colectivamente es una mera agregación de planes individuales, combinados para permitir que los empleadores participantes combinen sus activos a efectos de realizar inversiones y reducir los costos de administración y gestión, pero los derechos de los distintos empleadores se mantienen segregados en beneficio exclusivo de sus propios empleados. Los planes administrados colectivamente no plantean problemas contables particulares porque la información para tratarlos como otros planes individuales está siempre disponible, y porque estos planes no exponen a las entidades participantes a los riesgos actuariales asociados con empleados presentes o retirados de otras entidades. Las definiciones ofrecidas en esta Norma requieren que una entidad clasifique un plan administrado colectivamente como un plan de aportaciones definidas o de beneficios definidos, de acuerdo con las cláusulas del plan (incluyendo cualquier obligación implícita de la entidad que vaya más allá de las condiciones formales).

Planes de beneficios definidos donde las entidades participantes están bajo control común

39. Los planes de beneficios definidos en los que se comparten los riesgos entre varias entidades bajo control común, por ejemplo, entidades controladoras y controladas, no son planes multi-patronales.

40. Una entidad que participe en este tipo de plan obtiene información sobre el plan en su conjunto, medido de acuerdo con esta Norma, sobre la base de supuestos aplicables a la totalidad del plan. Si existe un acuerdo contractual,

acuerdo vinculante, o una política establecida de cargar, a las entidades individuales, el costo del beneficio definido neto del plan en su conjunto, medido de acuerdo con esta Norma, la entidad reconocerá, en sus estados financieros separados o individuales, el costo del beneficio definido neto cargado de esta forma. Si no hubiese ningún acuerdo, condiciones, ni política establecida, se reconocerá el costo del beneficio definido neto en los estados financieros separados o individuales de la entidad que sea legalmente el empleador que patrocina el plan. Las demás entidades reconocerán, en sus estados financieros individuales o separados, un costo igual a sus aportaciones a pagar en el periodo.

41. Existen casos en el sector público donde una entidad controladora y una o más entidades controladas participan en un plan de beneficios definidos. A menos que exista un acuerdo contractual, acuerdo vinculante, o política establecida, tal como se establece en el párrafo 40, la entidad controlada contabilizará con un criterio de aportación definida y la entidad controladora contabilizará con un criterio de beneficio definido en sus estados financieros consolidados. La entidad controlada también revelará que la contabiliza como una aportación definida en sus estados financieros separados. Una entidad controlada que contabiliza como una aportación definida también proporcionará información de la entidad controladora, e indicará que, en los estados financieros consolidados de la entidad controladora, el tratamiento contable es de beneficios definidos. . La entidad controlada también revelará la información requerida en el párrafo 42.

42. **La participación en un plan de este tipo es una transacción con partes relacionadas para cada entidad individual. Por tanto, cada una de las entidades revelará, en sus estados financieros separados o individuales, las siguientes informaciones:**

(a) **El acuerdo contractual, acuerdo vinculante, o la política establecida para cargar el costo por el beneficio definido neto o bien el hecho de que no existe esa política.**

(b) **La política para determinar la aportación a pagar por la entidad.**

(c) **Si la entidad contabilizase la distribución del costo del beneficio definido neto de acuerdo con el párrafo 40, toda la información acerca del plan en su conjunto de acuerdo con los párrafos 140 a 142.**

(d) **Si la entidad contabilizase la aportación a pagar en el periodo de acuerdo con el párrafo 40, la información acerca del plan en su conjunto de acuerdo con los párrafos 141(b) a (e), (j), (n), (o), (q) y 142. No es de aplicación la otra información a revelar requerida por el párrafo 141.**

Planes gubernamentales

43. **Una entidad contabilizará los beneficios post-empleo de los planes gubernamentales de la misma manera que un plan multi-patronal (véanse los párrafos 32 y 33).**

44. Los planes gubernamentales son establecidos por la legislación para cubrir todas las entidades (o bien todas las entidades de una misma categoría concreta, por ejemplo, un sector industrial específico) y se administran por autoridades nacionales, regionales, o locales, o por otro organismo (por ejemplo, una agencia autónoma creada específicamente para este propósito). Esta Norma solo trata sobre los beneficios a los empleados de la entidad, y no aborda la contabilización de ninguna obligación de planes gubernamentales relacionados con empleados o antiguos empleados de entidades que no están controladas por la entidad que informa. Aunque los gobiernos pueden establecer planes gubernamentales y proporcionar beneficios a los empleados de entidades del sector privado o trabajadores por cuenta propia, las obligaciones que surgen de tales planes no se abordan en esta Norma.

45. Muchos planes gubernamentales se financian mediante pagos sobre la marcha: las aportaciones se hacen según el volumen de beneficios que se espera pagar en el mismo periodo; los beneficios futuros acumulados (o devengados) durante el periodo corriente se pagarán con aportaciones futuras. Las entidades cubiertas por planes gubernamentales contabilizarán esos planes como planes de aportaciones definidas o planes de beneficios definidos. El tratamiento contable depende de si la entidad tiene una obligación legal o implícita de pagar beneficios futuros. Si la única obligación de una entidad es pagar las aportaciones a medida que se realizan los pagos, y la entidad no tiene obligación de pagar beneficios futuros, contabilizará ese plan gubernamental como un plan de aportaciones definidas.

46. Un plan gubernamental puede ser clasificado como un plan de aportaciones definidas por una entidad controlada. Sin embargo, que la entidad controladora clasifique el plan gubernamental como un plan de beneficios definidos es una presunción refutable. Cuando esa presunción es refutada, el plan gubernamental se contabiliza como un plan de aportaciones definidas.

Programas combinados de la seguridad social

47. **Una entidad que informa deberá contabilizar los beneficios post-empleo de programas combinados de la seguridad social de la misma forma que un plan multi-patronal (véanse los párrafos 32 y 33).**

48. Los programas combinados de la seguridad social se establecen en la legislación y proporcionan beneficios a aquellos individuos que cumplen con los criterios previstos. Dichos criterios normalmente incluyen un requerimiento de que un individuo haya alcanzado una edad de retiro establecida por la legislación. También puede haber otros criterios relativos a

factores como la renta y riqueza personal. En algunas jurisdicciones, el programa combinado de la seguridad social también puede operar para proporcionar beneficios como contraprestación por los servicios prestados por algunos individuos. Esta Norma aborda solo las obligaciones de los programas combinados de la seguridad social que surgen como contraprestación por los servicios prestados por los empleados o antiguos empleados de la entidad que informa. Esta Norma requiere que una entidad que informa contabilice las obligaciones por beneficios a los empleados que surgen de los programas combinados de la seguridad social como planes multi-patronales de acuerdo con los párrafos 32 y 33.

49. Para una entidad económica, tal como un nivel completo de la administración, el tratamiento contable de las obligaciones por beneficios a los empleados de los programas combinados de la seguridad social depende de si el componente de dicho programa que opera para proporcionar beneficios post-empleo a los empleados de la entidad económica se clasifica como una plan de aportaciones definidas o un plan de beneficios definidos. A la hora de hacer este juicio, se deben considerar los factores considerados en el párrafo 35.

Beneficios asegurados

50. **Una entidad puede financiar un plan de beneficios post-empleo mediante el pago de las primas de una póliza de seguros. En este caso, la entidad tratará al plan como un plan de aportaciones definidas, a menos que tenga la obligación legal o implícita (ya sea directamente o indirectamente a través del plan) de:**

    (a) **pagar a los empleados los beneficios directamente en el momento en que sean exigibles; o**

    (b) **pagar cantidades adicionales si el asegurador no paga todos los beneficios relativos a los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores.**

    Si la entidad conserva esta obligación, legal o implícita, tratará el plan como un plan de beneficios definidos.

51. Los beneficios asegurados por una póliza de seguros no tienen que guardar una relación directa o automática con las obligaciones de la entidad sobre beneficios a sus empleados. Los planes de beneficios post-empleo que impliquen la utilización de pólizas de seguro están sujetos a la misma distinción entre contabilización y financiación que los demás planes cubiertos mediante fondos de pensiones.

52. Cuando una entidad financia sus obligaciones por beneficios post-empleo mediante aportaciones a una póliza de seguros, en la cual conserva la obligación legal o implícita (ya sea directamente por sí misma, indirectamente a través del plan, a través de un mecanismo para hacer futuras primas o a

través de una relación con una parte relacionada con la entidad aseguradora), el pago de las primas de seguro no equivale a un acuerdo de aportaciones definidas. De este hecho se sigue que la entidad:

(a) contabilizará la póliza de seguro que cumple los requisitos como un activo del plan (véase el párrafo 10); y

(b) reconocerá las demás pólizas de seguro como derechos de reembolso (si las pólizas satisfacen las condiciones del párrafo 121).

53. Cuando una póliza de seguros (a) está a nombre de un participante del plan especificado, o de un grupo de participantes del plan, y (b) la entidad no tiene obligación legal ni implícita de cubrir cualesquiera pérdidas derivadas de la póliza, la entidad no tiene obligación de pagar beneficios a los empleados, y el asegurador es el responsable exclusivo de tales pagos. El pago de las primas de seguro fijadas en estos contratos es, en esencia, la liquidación de la obligación por beneficios a los empleados, en lugar de una inversión para satisfacer la obligación. En consecuencia, la entidad deja de poseer un activo o un pasivo. Por ello, una entidad tratará tales pagos como contribuciones a un plan de aportaciones definidas.

Beneficios post-empleo—Planes de aportaciones definidas

54. La contabilización de los planes de aportaciones definidas es sencilla, puesto que la obligación de la entidad que informa en sus estados financieros, para cada periodo, estará determinada por los importes a aportar en ese periodo. En consecuencia, no se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación o el gasto, y por tanto no existe la posibilidad de que se den ganancias o pérdidas actuariales. Además, las obligaciones se miden sin recurrir al descuento, salvo las partes de las mismas que vayan a vencer más allá del plazo de doce meses tras el cierre correspondiente al periodo en que los empleados han prestado los servicios correspondientes.

Reconocimiento y medición

55. **Cuando un empleado ha prestado sus servicios a una entidad durante un periodo, la entidad reconocerá la aportación a realizar al plan de aportaciones definidas a cambio de tales servicios:**

(a) **como un pasivo (gastos acumulados o devengados), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si el importe ya pagado es superior a las aportaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la fecha de presentación, 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; 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 17).**

56. **En el caso de que las aportaciones a un plan de aportaciones definidas no se tuvieran que pagar en los doce meses siguientes al final del periodo en que se produjeron los servicios correspondientes de los empleados, el importe de las mismas será descontado, utilizando para ello la tasa de descuento especificada en el párrafo 91.**

Información a revelar

57. **Una entidad revelará el importe reconocido como gasto en los planes de aportaciones definidas.**

58. En el caso de que fuera requerido por la NICSP 20, una entidad revelará información sobre las contribuciones relativas a los planes de aportaciones definidas del personal clave de la gerencia.

Beneficios post-empleo—Planes de beneficios definidos

59. La contabilización de los planes de beneficios definidos es compleja, puesto que se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación contraída y el gasto, y existe la posibilidad de obtener ganancias o pérdidas actuariales. Más aún, las obligaciones se miden según una base descontada, puesto que existe la posibilidad de que sean liquidadas muchos años después de que los empleados hayan prestado los servicios relacionados.

Reconocimiento y medición

60. Los planes de beneficios definidos pueden no estar financiados a través de un fondo, o por el contrario pueden estar financiados, total o parcialmente, mediante aportaciones realizadas por la entidad, y algunas veces por sus empleados, a otra entidad, o a un fondo, que está separada legalmente de la entidad que informa y es la encargada de pagar los beneficios a los empleados. El pago de los beneficios financiados a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no solo de la situación financiera y del rendimiento de las inversiones mantenidas por el fondo, sino también de la capacidad (y voluntad) de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por tanto, la entidad es, en esencia, el tomador de los riesgos actuariales y de inversión asociados con el plan. En consecuencia, el gasto que se reconocerá en un plan de los beneficios definidos no es necesariamente el importe de la aportación al plan en el periodo.

61. La contabilización, por parte de una entidad, de los planes de beneficios definidos, supone los siguientes pasos:

(a) utilizar técnicas actuariales para hacer una estimación fiable del importe de los beneficios que los empleados han acumulado (o

devengado) en razón de los servicios que han prestado en el periodo corriente y en los anteriores. Este cálculo requiere que la entidad determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al periodo corriente y a los anteriores (véanse los párrafos 80 a 84), y que realice las estimaciones pertinentes (suposiciones actuariales) respecto a las variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influirán en el costo de los beneficios a suministrar (véanse los párrafos 85 a 104);

(b) descontar los anteriores beneficios utilizando el método de la unidad de crédito proyectada, a fin de determinar el valor presente de la obligación que suponen los beneficios definidos y el costo de los servicios del periodo corriente (véanse los párrafos 77 a 79);

(c) determinar el valor razonable de cualesquiera activos del plan (véanse los párrafos 118 a 120);

(d) determinar el importe total de las ganancias o pérdidas actuariales, así como el importe de aquéllas ganancias o pérdidas a reconocer (véanse los párrafos 105 a 111);

(e) en el caso de que el plan haya sido introducido o hayan cambiado las condiciones, determinar el correspondiente costo por servicios pasados (véanse los párrafos 112 a 117); y

(f) en el caso de que haya habido reducciones en el plan o liquidación del mismo, determinar la ganancia o pérdida correspondiente (véanse los párrafos 129 a 135). Si una entidad mantiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado. Por ejemplo, una Administración responsable de los servicios de educación y sanidad y otros servicios puede tener planes separados para profesores, profesionales sanitarios y otros empleados.

62. En algunos casos, la utilización de estimaciones, promedios o métodos abreviados de cálculo pueden suministrar una aproximación fiable de los procedimientos ilustrados en esta Norma.

Contabilización de las obligaciones implícitas

63. **Una entidad contabilizará no solo sus obligaciones legales, según los términos formales del plan de beneficios definidos, sino también las obligaciones implícitas que surjan de prácticas no formalizadas. Estas prácticas no formalizadas dan lugar a obligaciones implícitas, cuando la entidad no tiene alternativa realista diferente de la de afrontar los pagos de los beneficios a los empleados. Un ejemplo de una obligación implícita es cuando un cambio en las prácticas no formalizadas de la entidad causaría un daño inaceptable en las relaciones con los empleados.**

64. Los términos formales de un plan de beneficios definidos pueden permitir a una entidad finalizar su obligación para con el plan. No obstante, resultará por lo general difícil para la entidad cancelar el plan si desea seguir reteniendo a sus empleados. Por ello, en ausencia de evidencia en sentido contrario, en la contabilización de los beneficios post-empleo se asume que una entidad, que está prometiendo actualmente tales beneficios, continuará haciéndolo durante el resto de la vida activa de sus empleados.

Estado de situación financiera

65. **El importe reconocido como un pasivo por beneficios definidos será la suma neta total de los siguientes importes:**

    (a) **el valor presente de la obligación por beneficios definidos a fecha de presentación (véase el párrafo 77);**

    (b) **más cualquier ganancia actuarial (menos cualquier pérdida actuarial) no reconocida por causa del tratamiento contable establecido en los párrafos 105 y 106;**

    (c) **menos cualquier del costo de servicios pasados todavía no reconocido (véase el párrafo 112); y**

    (d) **menos el valor razonable a fecha de presentación de los activos del plan (si los hubiere) con los que se cancelarán directamente las obligaciones (véanse los párrafos 118 a 120).**

66. El valor presente de las obligaciones por beneficios definidos es el importe bruto de las mismas, antes de deducir el valor razonable de cualesquiera activos del plan.

67. **Una entidad determinará el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos, así como el valor razonable de los eventuales activos del plan, con la suficiente regularidad para que los saldos reconocidos en los estados financieros no difieran, de forma significativa, de los importes que hubieran podido determinarse a fecha de presentación.**

68. Esta Norma recomienda, pero no requiere, que una entidad implique a un actuario cualificado en la medición de todas las obligaciones de carácter significativo derivadas de los beneficios post-empleo. Por razones prácticas, una entidad puede solicitar un actuario calificado para llevar a cabo una valoración detallada de la obligación antes de la fecha de presentación. No obstante, los resultados de esa valoración se actualizarán para cualesquiera transacciones significativas y otros cambios significativos en circunstancias (incluyendo cambios en los precios del mercado y tasas de interés) hasta la fecha de presentación.

69. **El importe determinado según el párrafo 65 puede ser negativo (un activo). Una entidad medirá el activo resultante según el valor menor de entre los siguientes:**

(a) **el importe determinado en función del párrafo 65; y**

(b) **el total de:**

(i) **cualesquiera pérdidas actuariales netas y costo de servicios pasados no reconocidos todavía acumulados (véanse los párrafos 105, 106 y 112); y**

(ii) **el valor presente de cualesquiera beneficios económicos disponibles en forma de reembolsos del plan o reducciones en las aportaciones futuras al mismo. El valor presente de estos beneficios económicos se determinará utilizando la tasa de descuento especificado en el párrafo 91.**

70. **La aplicación del párrafo 69 no dará como resultado una ganancia que sea reconocida, en el periodo corriente, solo por causa de una pérdida actuarial o del costo de servicios pasados, ni una pérdida que sea reconocida solo por causa de una ganancia actuarial en el periodo corriente. La entidad, por tanto, reconocerá inmediatamente, según el párrafo 65, los importes siguientes, en la medida que aparezcan en el proceso de determinación del activo por beneficios definidos de acuerdo con el párrafo 69(b):**

(a) **las pérdidas netas actuariales y el costo de servicios pasados correspondientes al periodo corriente, en la medida que excedan cualquier reducción en el valor presente de los beneficios económicos especificados en el párrafo 69(b)(ii). Si no hay cambio o se ha producido un incremento en el valor presente de los beneficios económicos, se reconocerá inmediatamente, según el párrafo 65, el importe total de las pérdidas actuariales netas y del costo de servicios pasados correspondientes al periodo corriente.**

(b) **Las ganancias actuariales netas después de deducir el costo de servicios pasados del periodo corriente, en la medida que excedan cualquier incremento en el valor presente de los beneficios económicos especificados en el párrafo 69(b)(ii). Si no hay cambio o se ha producido un decremento en el valor presente de los beneficios económicos, se reconocerá inmediatamente, según el párrafo 65, el importe total de las ganancias actuariales netas correspondientes al periodo corriente, después de la deducción del costo de servicios pasados de este mismo periodo.**

71. El párrafo 70 es de aplicación a una entidad solo si tiene, al principio o al final del periodo contable, un superávit[1] en el plan de beneficios definidos y no puede, según las condiciones vigentes del plan, recuperar en su totalidad tal superávit mediante reembolsos o reducciones en las contribuciones futuras. En tales casos, el costo por servicios pasados y las pérdidas actuariales que aparecen en el periodo, cuyos reconocimientos se difieren según el párrafo 65, incrementarán el importe especificado en el párrafo 69(b)(i). Si tal incremento no se compensa con un decremento de igual importe en el valor presente de los beneficios económicos que se deban reconocer según el apartado (b)(ii) del párrafo 69, se producirá un incremento en el total neto especificado en el párrafo 69(b) y, por tanto, esto dará lugar al reconocimiento de una ganancia. El párrafo 70 prohíbe el reconocimiento de una ganancia en tales circunstancias. Se tiene el efecto opuesto en el caso de ganancias actuariales que aparecen en el periodo, cuyo reconocimiento se difiere según el párrafo 65, en la medida que las ganancias actuariales reducen pérdidas actuariales acumuladas no reconocidas. El párrafo 70 prohíbe el reconocimiento de una pérdida en tales circunstancias. Para ejemplos de la aplicación de este párrafo, véanse los Ejemplos ilustrativos, párrafos EI8 a EI30.

72. Puede aparecer un activo cuando el plan de beneficios definidos está financiado en exceso, o en ciertos casos cuando se reconocen ganancias actuariales. La entidad reconocerá un activo en tales casos porque:

(a) la entidad controla un recurso económico, que es la capacidad para utilizar el superávit en la generación de beneficios futuros;

(b) este control es el resultado de sucesos pasados (aportaciones efectuadas por la entidad y servicios prestados por los trabajadores); y

(c) los beneficios económicos futuros estarán disponibles para la entidad en forma de reducciones en las aportaciones futuras o en forma de reembolsos directamente a la entidad o a otro plan con déficit.

73. El límite del párrafo 69(b) no deroga la obligación de reconocimiento diferido de ciertas pérdidas actuariales (véanse los párrafos 105 y 106) ni de ciertos costos de servicios pasados (véase el párrafo 112), siempre que sean distintos de los especificados en el párrafo 70. En el párrafo 141(f)(iii) se requiere a la entidad que suministre información de cualquier importe no reconocido como un activo por causa de la aplicación del límite establecido en el párrafo 69(b).

Estado de rendimiento financiero

74. **Una entidad reconocerá, en el resultado (ahorro o desahorro), el importe total neto de las siguientes cantidades, salvo que otra Norma requiera o permita su inclusión en el costo de un activo:**

[1] Un superávit es el exceso del valor razonable de los activos del plan sobre el valor presente de la obligación por beneficios definidos.

(a) **el costo del servicio del periodo corriente (véanse los párrafos 76 a 104);**

(b) **el costo por intereses (véase el párrafo 95);**

(c) **el rendimiento esperado de cualquier activo del plan (véanse los párrafos 125 a 127), así como de cualquier derecho de reembolso (véase el párrafo 121);**

(d) **las ganancias y pérdidas actuariales, según se requiera de acuerdo con la política contable de la entidad (véanse los párrafos 105 a 109);**

(e) **el costo de los servicios pasados (véase el párrafo 112);**

(f) **el efecto de cualesquiera reducciones o liquidaciones (véanse los párrafos 129 y 130); y**

(g) **el efecto del límite establecido en el párrafo 69(b), a menos que se reconozca en el Estado de cambios en los activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 108.**

75. Otras Normas requieren la inclusión de ciertos costos derivados de beneficios definidos para los empleados en el costo de activos, tales como inventarios o propiedades, planta y equipo (véanse la NICSP 12 y la NICSP 17). Todo costo por beneficios post-empleo, que se incluya en el costo de estos activos citados, incluirá la proporción adecuada de los componentes que se han enumerado en el párrafo 74.

Reconocimiento y medición—Valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y costo del servicio del periodo corriente

76. El costo final de un plan de beneficios definidos puede estar influido por diferentes variables, tales como los sueldos finales, la rotación de los empleados y la mortalidad, las tendencias en los costos de asistencia médica y, en el caso de planes instrumentados a través de fondos, por el rendimiento obtenido de la inversión de los activos del plan. El costo final del plan es incierto, y esta incertidumbre es probable que persista durante un largo periodo de tiempo. Con el fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios post-empleo, así como el costo relativo al periodo corriente, es necesario:

(a) aplicar un método de valoración actuarial (véanse los párrafos 77 a 79);

(b) asignar los beneficios entre los periodos de servicio (véanse los párrafos 80 a 84); y

(c) realizar suposiciones actuariales (véanse los párrafos 85 a 104).

Método de valoración actuarial

77. **Una entidad utilizará el método de la unidad de crédito proyectada para determinar tanto el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, como el costo por los servicios prestados en el periodo actual y, en su caso, el costo de servicios pasados.**

78. En el método de la unidad de crédito proyectada (también denominado a veces método de los beneficios acumulados en proporción a los servicios prestados, o método de los beneficios por año de servicio), se contempla cada año de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios (véanse los párrafos 80 a 84) y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final (véanse los párrafos 85 a 104).

79. Una entidad descontará el importe total de la obligación por los beneficios post-empleo, incluso si una parte de la misma ha de ser pagada dentro del término de los doce meses siguientes de la fecha de presentación.

Asignación de los beneficios entre los periodos de servicio

80. **Al determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, así como los costos del servicio presente relacionados y, en su caso, los costos de servicio pasado, una entidad distribuirá los beneficios entre los periodos de servicio, utilizando la fórmula de los beneficios del plan. No obstante, si los servicios prestados por un empleado en años posteriores van a originar un nivel significativamente más alto de beneficios que el alcanzado en los años anteriores, la entidad repartirá linealmente el beneficio en el intervalo de tiempo que medie entre:**

(a) **la fecha a partir de la cual el servicio prestado por el empleado le da derecho al beneficio según el plan (con independencia de que los beneficios estén condicionados a los servicios futuros);**

hasta

(b) **la fecha en la que los servicios posteriores a prestar por el empleado le generen derecho a importes adicionales no significativos del beneficio según el plan, salvo por causa de los eventuales incrementos de salarios en el futuro.**

81. El método de la unidad de crédito proyectada requiere que una entidad atribuya una parte de los beneficios, que ha de pagar en el futuro, a los servicios prestados en el periodo corriente (con el fin de determinar el costo acumulado o devengado en el mismo) y otra parte diferente a los prestados en el periodo corriente y en los anteriores (con el fin de poder calcular el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos). Una entidad repartirá los beneficios entre los periodos en los que surge la obligación de pago sobre los beneficios post-empleo. Esta obligación surge a medida que los empleados prestan los servicios, a cambio de beneficios post-empleo por los que una entidad espera pagar en periodos futuros sobre los que se informa. Las

técnicas actuariales permiten que una entidad mida esa obligación con la suficiente fiabilidad como para justificar el reconocimiento de un pasivo.

82. Los servicios prestados por los empleados dan lugar, en un plan de beneficios definidos, a una obligación de pago, incluso si los beneficios están condicionados a la existencia de una relación laboral en el futuro (en otras palabras, no están consolidados). Los años de servicio, anteriores al momento de la consolidación de los derechos sobre las obligaciones, dan lugar a una obligación implícita porque, en cada una de las fechas de presentación, se verá reducida la cantidad de servicios futuros a prestar por el empleado antes de consolidar sus derechos. Al medir su obligación por beneficios definidos, una entidad considerará la probabilidad de que algunos empleados puedan no satisfacer los requerimientos para consolidar (convertir en irrevocables) los derechos. De forma similar, aunque ciertos beneficios post-empleo, como los gastos por atención médica, se satisfacen solo cuando le ocurre un evento determinado al empleado con derecho a ellos, la obligación por el pago de los mismos se crea a medida que el empleado va prestando los servicios que le dan derecho a recibir el beneficio, cuando el citado suceso tenga lugar. La probabilidad de que el suceso específico ocurra, afecta a la medición de la obligación, pero no determina si existe o no la obligación.

83. La obligación se incrementa hasta el momento en que cualquier servicio posterior prestado por el empleado no lleve a un importe significativo de aumento en los beneficios posteriores. Por ello, todos los beneficios se atribuyen a periodos que terminen en esa fecha y a los que sean anteriores a la misma. Los beneficios se distribuirán a periodos contables individuales utilizando la fórmula del plan de beneficios. No obstante, si los servicios prestados por un empleado en los años posteriores pueden darle derecho a recibir un beneficio sustancialmente superior al que tenía en años anteriores, una entidad distribuirá el beneficio de forma lineal, hasta la fecha en la cual los servicios adicionales prestados por el empleado no le den derecho a recibir una cantidad de beneficio significativamente mayor. Esto se hace así porque son los servicios, prestados por el empleado a lo largo del periodo completo, los que le darán derecho a percibir el mayor nivel de beneficios.

84. En el caso de que el importe del beneficio es una parte constante del sueldo final por cada año de servicio, los incrementos en los sueldos futuros afectarán al importe necesario para cumplir con la obligación existente por los años de servicio pasados antes de la fecha de presentación, pero no crean ninguna obligación adicional. Por lo tanto:

(a) para los propósitos del párrafo 80(b), los incrementos de los sueldos no suponen mayores beneficios, incluso cuando el importe del beneficio vaya a depender de la cuantía del sueldo final; y

(b) el importe del beneficio atribuido a cada periodo será una proporción constante del salario con el que los beneficios estén relacionados.

Suposiciones actuariales

85. **Las suposiciones actuariales serán imparciales y compatibles entre sí.**

86. Las suposiciones actuariales constituyen las mejores estimaciones de la entidad sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios post-empleo. Las suposiciones actuariales comprenden:

(a) Suposiciones demográficas acerca de las características de los empleados actuales y pasados (y las personas que tienen a su cargo) que puedan recibir los beneficios. Las suposiciones demográficas tienen relación con temas tales como:

(i) mortalidad, tanto durante el periodo de actividad como posteriormente;

(ii) tasas de rotación entre empleados, incapacidad y retiros anticipados;

(iii) la proporción de partícipes en el plan con dependientes que tienen derecho a los beneficios; y

(iv) tasas de peticiones de atención en los planes por asistencia médica.

(b) Suposiciones financieras, que tienen relación con los siguientes elementos:

(i) la tasa de descuento (véanse los párrafos 91 a 95);

(ii) los futuros niveles de sueldos y de beneficios (véanse los párrafos 96 a 100);

(iii) en el caso de beneficios por asistencia médica, los costos futuros de la misma, incluyendo, si fueran importantes, el costo de administración de las reclamaciones y los pagos de los beneficios (véanse los párrafos 101 a 104); y

(iv) La tasa de rendimiento esperado para los activos del plan (véanse los párrafos 125 a 127).

87. Las suposiciones actuariales se considerarán imparciales si no resultan ni imprudentes ni excesivamente conservadoras.

88. Las suposiciones actuariales serán compatibles entre sí cuando reflejen las relaciones económicas existentes entre factores tales como la inflación, tasas de aumento de los sueldos, rendimiento de los activos y tasas de descuento. Por ejemplo, todas las suposiciones que dependan de un nivel determinado de inflación en un periodo futuro (como es el caso de las relacionadas con tasas de interés e incrementos de salarios y beneficios), suponen el mismo nivel de inflación en ese periodo.

89. Una entidad determinará la tasa de descuento y las demás suposiciones financieras en términos nominales (corrientes), salvo que las estimaciones en términos reales (ajustadas por la inflación) sean más fiables, como puede pasar, por ejemplo, en el caso de una economía hiperinflacionaria (véase la NICSP 10 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*), o también en el caso en que los beneficios estén ligados a un índice, habiendo un mercado amplio de bonos ligados a ese índice, en la misma moneda y plazo.

90. **Las suposiciones financieras estarán basadas en las expectativas de mercado, en la fecha de presentación, para el periodo en el que las obligaciones hayan de ser atendidas.**

Suposiciones actuariales—Tasa de descuento

91. **La tasa usada para descontar las obligaciones por beneficios post-empleo (tanto dotadas como no dotadas) reflejará el mismo valor temporal del dinero. La moneda y plazo del instrumento financiero seleccionado para reflejar el valor temporal del dinero serán congruentes con la moneda y el plazo estimado de pago de las obligaciones por beneficios post-empleo.**

92. Una de las suposiciones actuariales que tiene efectos significativos es la tasa de descuento. Esta tasa de descuento refleja el valor temporal del dinero, pero no el riesgo actuarial o de inversión. Además, la tasa de descuento no refleja el riesgo de crédito específico que asumen los acreedores de la entidad, ni tampoco refleja el riesgo de que el comportamiento de las variables en el futuro pueda diferir de las suposiciones actuariales.

93. La tasa de descuento refleja el calendario estimado de los pagos de los beneficios. En la práctica, una entidad a menudo consigue esto aplicando un promedio ponderado de la tasa de descuento que refleja el calendario y el importe estimados de los pagos de beneficios y la moneda en la que los beneficios han de ser pagados.

94. Una entidad hará un juicio de si la tasa de descuento que refleja el valor temporal del dinero es la mejor aproximación por referencia a los rendimientos del mercado sobre los bonos gubernamentales, bonos corporativos de alta calidad, o por otro instrumento financiero, en la fecha de presentación. En algunas jurisdicciones, los rendimientos del mercado en la fecha de presentación de los bonos emitidos por los gobiernos proporcionará la mejor aproximación al valor temporal del dinero. Sin embargo, hay jurisdicciones en las que este no es el caso, por ejemplo, jurisdicciones donde no hay un mercado amplio de bonos gubernamentales, o en los que los rendimientos de mercado a fecha de presentación de los bonos gubernamentales no reflejan el valor temporal del dinero. En tales casos, la entidad que informa determinará la tasa mediante otro método, tal como por referencia a los rendimientos de mercado de bonos corporativos de alta

calidad. Puede haber también circunstancias donde no haya un mercado amplio de bonos gubernamentales o bonos corporativos de alta calidad con un periodo de vencimiento suficiente para cubrir el periodo de vencimiento de todos los pagos por beneficios. En tales circunstancias, una entidad tendrá que utilizar las tasas corrientes de mercado, con las referencias temporales apropiadas, para descontar los pagos a corto plazo, y estimará la tasa a utilizar, para los vencimientos a más largo plazo, extrapolando las correspondientes tasas corrientes de mercado mediante la curva de intereses a largo plazo. Es improbable que el valor presente total de una obligación por beneficios definidos sea particularmente sensible a la tasa de descuento aplicada a la parte de beneficios que se pagarán con posterioridad al vencimiento del instrumento financiero disponible, tales como bonos gubernamentales o bonos corporativos.

95. El costo por intereses se calcula multiplicando la tasa de descuento, determinada al principio del periodo, por el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos en ese periodo, teniendo en cuenta cualquier eventual cambio en el valor de las mismas. El valor presente de las obligaciones puede ser diferente del pasivo reconocido en el estado de situación financiera, (a) porque el pasivo se reconoce después de deducir el valor razonable de cualesquiera activos del plan, y (b) porque algunas ganancias y pérdidas actuariales, y ciertos costos de servicio pasado, no se reconocen inmediatamente. Los Ejemplos ilustrativos, de los párrafos EI1 a EI6, muestran el cálculo del costo por intereses, entre otros aspectos.

Suposiciones actuariales—Salarios, beneficios y costos de atención médica

96. **Las obligaciones por beneficios post-empleo se medirán de manera que reflejen:**

    (a) **los incrementos estimados de los sueldos en el futuro;**

    (b) **los beneficios establecidos según los términos del plan (o que resulten de cualquier obligación implícita que pueda derivarse de tales condiciones) en la fecha de presentación; y**

    (c) **los cambios futuros estimados en la cuantía de los beneficios gubernamentales, en la medida que afecten a los importes a pagar dentro del plan de beneficios definidos, si y solo si:**

        (i) **tales cambios entraron en vigor antes de la fecha de presentación; o**

        (ii) **la historia pasada, u otro tipo de evidencia fiable, indican que esos beneficios gubernamentales van a ser modificados de una forma previsible, por ejemplo en consonancia con los cambios futuros en los niveles generales de precios o de salarios.**

97. Las estimaciones de los incrementos futuros en los salarios han de tener en cuenta la inflación, la antigüedad, promociones, y otros factores relevantes, tales como la evolución de la oferta y la demanda en el mercado de trabajo.

98. Si los términos formales de un plan (o cualquier obligación implícita que vaya más allá de las condiciones establecidas en el mismo) requieren que la entidad cambie los beneficios en periodos futuros, la medición de la obligación correspondiente habrá de reflejar tales cambios. Este es el caso, por ejemplo, cuando:

    (a) la entidad exhibe una historia de beneficios crecientes, por ejemplo, para mitigar los efectos de la inflación, y no existen indicios de que tal práctica vaya a cambiar en el futuro; o

    (b) han sido reconocidas ganancias actuariales en los estados financieros y la entidad está obligada, ya sea por los términos formales del plan, (o por las obligaciones implícitas que se derivan de las condiciones del mismo) o por la legislación, a utilizar cualquier superávit en beneficio de los participantes del plan [véase el párrafo 114(c)].

99. Las suposiciones actuariales no reflejan los cambios en los beneficios futuros que no estén establecidos en los términos formales del plan (o una obligación implícita) a la fecha de presentación. Estos cambios producirán:

    (a) costo de servicios pasados, en la medida que modifiquen los beneficios por servicios antes de efectuarse el cambio; y

    (b) costo del servicio presente en periodos posteriores al cambio, en la medida que modifiquen beneficios por servicios a prestar tras el cambio.

100. Algunos beneficios post-empleo están ligados a variables, tales como el nivel de derechos a beneficios de las pensiones de la seguridad social o por atención médica gubernamental. La medición de tales beneficios refleja los cambios esperados en tales variables, evaluados a partir de la historia pasada y otro tipo de evidencias fiables.

101. **Las suposiciones sobre los costos por atenciones médicas tendrán en cuenta los cambios futuros estimados en el costo de los servicios médicos, derivados tanto de la inflación como de las variaciones específicas en los costos por atenciones médicas.**

102. La medición de los beneficios post-empleo en forma de atenciones médicas requiere plantear suposiciones sobre el nivel y frecuencia de la demanda futura de tales servicios y sobre el costo de cubrir dichas atenciones. Una entidad estima los costos futuros de las atenciones médicas a partir de los datos históricos tomados de su propia experiencia, complementados, si fuera necesario, con datos históricos procedentes de otras entidades, compañías de seguros, entidades proveedoras de asistencia sanitaria u otras fuentes. Las

estimaciones de los costos de atención médica futuros consideran el efecto de los avances tecnológicos, cambios en la utilización de los beneficios por asistencia médica o patrones de demanda de atención sanitaria, y cambios en la situación sanitaria de los participantes en el plan.

103. El nivel y frecuencia de las solicitudes de atención médica son particularmente sensibles a la edad, estado de salud y sexo de los empleados (y de las personas que dependen de ellos), y pueden también ser sensibles a otros factores tales como la ubicación geográfica. Por tanto, los datos históricos han de ser ajustados en la medida que la estructura demográfica de la población beneficiaria sea diferente de la utilizada como base para elaborar los datos históricos. También es preciso ajustar los datos cuando hay evidencia fiable de que las tendencias históricas no continuarán en el futuro.

104. Algunos planes de beneficios post-empleo de atención médica requieren aportaciones de los empleados para la cobertura de los costos médicos cubiertos por el plan. Las estimaciones de los costos de atención médica futuros que la entidad soportará requieren que se tengan en cuenta tales contribuciones, considerando los términos del plan en la fecha de presentación (o cualquier obligación implícita que pudiera derivarse de tales condiciones). Los cambios en las aportaciones de los empleados dan lugar a la aparición de costos de servicio pasado o, si este fuera el caso, a reducciones en el plan. El costo de cubrir las atenciones médicas puede quedar reducido por los beneficios que puedan recibir de la sanidad pública o de otros proveedores de servicios médicos [véanse los párrafos 96(c) y 100].

Ganancias y pérdidas actuariales

105. **Al medir su pasivo por beneficios definidos de acuerdo con el párrafo 65, una entidad reconocerá, según las condiciones del párrafo 70, una parte de sus ganancias y pérdidas actuariales como gasto o ingreso (según lo especificado en el párrafo 106), si el importe neto acumulado no reconocido de las ganancias y pérdidas actuariales al final del periodo anterior del que se informa excediera a la mayor de las siguientes cantidades:**

(a) **el 10% del valor presente de la obligación por los beneficios definidos en esa fecha (antes de deducir los activos del plan); y**

(b) **el 10% del valor razonable de cualesquiera activos del plan en esa fecha.**

Esos límites se calcularán y aplicarán por separado para cada uno de los planes de beneficios definidos.

106. **La parte de las ganancias y pérdidas actuariales a reconocer para cada plan de beneficios definidos es el exceso determinado de acuerdo con el párrafo 105, dividido entre el promedio esperado de número de años de**

trabajo activo que resten a los empleados que participen en ese plan. No obstante, una entidad puede adoptar cualquier método de carácter sistemático que produzca un reconocimiento más rápido de las ganancias y pérdidas actuariales, siempre que se apliquen los mismos criterios de reconocimiento para las pérdidas y para las ganancias, y que la aplicación se haga de forma congruente en los diferentes periodos. Una entidad puede aplicar tales métodos sistemáticos a las ganancias y pérdidas actuariales incluso si estuvieran dentro de los límites especificados en el párrafo 105.

107. **Si, como se permite en el párrafo 106, una entidad adopta una política de reconocer las ganancias y pérdidas actuariales en el periodo en el que ocurren, podrá reconocerlas como una partida separada directamente en activos netos/patrimonio, de acuerdo con los párrafos 108 y 109, siempre que lo haga así para:**

    (a) **todos sus planes de beneficios definidos; y**

    (b) **todas sus ganancias y pérdidas actuariales.**

108. Las pérdidas y ganancias actuariales reconocidas directamente en activos netos/patrimonio de acuerdo a lo permitido en el párrafo 107 deberán presentarse en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 118(b) de la NICSP 1.

109. Una entidad que reconozca las ganancias y pérdidas actuariales de acuerdo con el párrafo 107 reconocerá cualquier ajuste que surja del límite establecido en el párrafo 69(b) fuera del resultado (ahorro o desahorro) en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio, de acuerdo con el párrafo 118(b) de la NICSP 1. Las ganancias y pérdidas actuariales y los ajustes que surjan del límite establecido en el párrafo 69(b), que hayan sido reconocidos directamente en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio se reconocerán inmediatamente en los resultados (ahorro o desahorro) acumulados. No se reconocerán en los resultados (ahorro o desahorro) en ningún periodo posterior.

110. Las ganancias y pérdidas actuariales pueden producirse por incrementos o disminuciones en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos o en el valor razonable de los activos relacionados con el plan. Las causas de ganancias o pérdidas actuariales incluyen, por ejemplo:

    (a) tasas de rotación, de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de salarios inesperadamente altas o bajas para los empleados, o de incrementos de los salarios, beneficios (si las condiciones formales o implícitas de un plan contemplan incrementos por la inflación) o en los costos de atención médica;

    (b) el efecto de cambios en las estimaciones de las tasas futuras de rotación, de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de

salarios, beneficios (si las condiciones formales o asumidas contemplan incrementos por la inflación) o en los costos de atención médica;

(c) el efecto de cambios en la tasa de descuento; y

(d) diferencias entre el rendimiento real y el previsto de los activos del plan (véanse los párrafos 125 a 127).

111. En el largo plazo, las ganancias y pérdidas actuariales pueden compensarse entre sí. Por tanto, el importe estimado de las obligaciones por beneficios post-empleo puede de ser visto como un intervalo (o una "banda de fluctuación") alrededor de la estimación más verosímil. Se permite a una entidad, sin que ello suponga una obligación, reconocer las ganancias y pérdidas actuariales que caigan dentro del intervalo citado. Esta Norma requiere que una entidad reconozca, como mínimo, una parte específica de las ganancias y pérdidas actuariales que caen fuera de la "banda de fluctuación" de más o menos un 10%. Los Ejemplos ilustrativos, párrafos EI1 a EI6, ilustran el tratamiento de las ganancias y pérdidas actuariales, entre otros aspectos. La Norma también permite la aplicación de métodos sistemáticos de reconocimiento más rápidos, siempre que los mismos cumplan las condiciones especificadas en el párrafo 106. Entre tales métodos permitidos se encuentra, por ejemplo, el reconocimiento inmediato de todas las ganancias y pérdidas actuariales, ya estén dentro o fuera de la "banda de fluctuación".

Costo del servicio pasado

112. **Al medir su pasivos por beneficios definidos de acuerdo con el párrafo 65, una entidad procederá a reconocer, con las condiciones expuestas en el párrafo 70, el costo de servicios pasados como un gasto, repartiéndolo linealmente entre el periodo medio que reste hasta que el derecho a recibir los beneficios sea irrevocable. En la medida en que los beneficios resulten irrevocables de forma inmediata tras la introducción, o tras cualquier cambio, de un plan de beneficios definidos, una entidad procederá a reconocer de forma inmediata el costo de los servicios pasados.**

113. El costo de los servicios pasados surge cuando una entidad introduce un plan de beneficios definidos que atribuye beneficios a servicios pasados o cambia los beneficios a pagar por servicios pasados de un plan de beneficios definidos ya existente. Tales cambios tienen como contrapartida los servicios prestados por los empleados en el periodo de tiempo hasta la consolidación del derecho irrevocable a recibir los beneficios. Por tanto, la entidad reconoce el costo de los servicios pasados a lo largo de ese periodo, con independencia de que el costo se refiera a servicios prestados por los empleados en periodos anteriores. La entidad mide el costo de los servicios pasados como la variación en el pasivo procedente de la modificación (véase el párrafo 77). El costo negativo de servicios pasados surge cuando una entidad modifica los beneficios

atribuibles a servicios pasados de forma que el valor presente de la obligación por beneficios definidos disminuye.

114. En el costo de servicios pasados se excluyen:

(a) el efecto de las diferencias entre los incrementos de salarios reales y anteriormente asumidos sobre la obligación de pagar beneficios por servicios de años anteriores (no hay costo de servicios pasados porque las suposiciones actuariales toman en consideración los salarios proyectados);

(b) subestimaciones o sobreestimaciones de los incrementos de tipo discrecional en las pensiones, en el caso de que una entidad tenga una obligación implícita de realizar tales aumentos (no hay costo de servicios pasados porque las suposiciones actuariales toman en consideración dichos incrementos);

(c) estimaciones de mejoras en los beneficios que procedan de ganancias actuariales que hayan sido reconocidas en los estados financieros, siempre que la entidad esté obligada, por los términos formales del plan (o por una obligación implícita que supere esos términos) o por la legislación, a utilizar en favor de los partícipes del plan los superávit del mismo, incluso si el incremento del beneficio no ha sido formalmente atribuido [el aumento resultante en la obligación es una pérdida actuarial y no un costo de los servicios pasados, véase el párrafo 98(b)];

(d) el incremento en los beneficios consolidados (irrevocables) cuando, en ausencia de nuevos o mayores beneficios, los empleados completan los requerimientos de consolidación (irrevocabilidad) (no hay costo de servicios pasados porque la entidad reconoció el costo estimado de los beneficios como costo de servicio del periodo corriente, a medida que los servicios correspondientes fueron prestados); y

(e) el efecto de los ajustes en el plan que reducen los beneficios correspondientes a servicios futuros (una reducción).

115. Cuando se introduzcan o modifiquen beneficios, una entidad tiene que programar la amortización del costo de los servicios pasados. Podría resultar imposible conservar los registros detallados necesarios para identificar e implementar los cambios sucesivos en este programa de amortización. Además, es probable que el efecto sea significativo solo cuando se trate de una reducción o liquidación. Por tanto, una entidad ajusta el programa de amortización por el costo de servicios pasados solo cuando se trate de una reducción o una liquidación.

116. En el caso de que una entidad reduzca los beneficios a pagar en un plan de beneficios definidos, la disminución resultante en el pasivo por beneficios definidos se reconoce como un costo de servicios pasados (negativo), durante

el periodo medio que transcurra hasta que la porción de beneficios que ha resultado disminuida resulte irrevocable.

117. En el caso de que la entidad reduzca algunos beneficios a pagar en un plan de beneficios definidos y, al mismo tiempo, aumente otros beneficios a pagar dentro del mismo plan para los mismos empleados, la entidad tratará el cambio como una única variación en términos netos.

Reconocimiento y medición—Activos del plan

Valor razonable de los activos del plan

118. Según el párrafo 65, para determinar el importe reconocido en el estado de situación financiera se deducirá el valor razonable de cualquier activo del plan. Cuando no haya precio de mercado disponible, el valor razonable de los activos del plan se estima, por ejemplo, descontando flujos de efectivo futuros esperados utilizando una tasa de descuento que refleje tanto el riesgo asociado con los activos del plan como la fecha de disposición esperada o de vencimiento de esos activos (o, si no tienen vencimiento, el periodo esperado hasta la liquidación de la obligación relacionada).

119. En los activos del plan no se incluirán las aportaciones no pagadas por la entidad al fondo, ni tampoco los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad y poseídos por el fondo. De los activos del plan se deducirán cualquier pasivo del fondo que no tenga relación con los beneficios a los empleados, como por ejemplo, las cuentas por pagar, sean o no de origen comercial, y los pasivos que procedan de instrumentos financieros derivados.

120. Cuando los activos del plan comprendan pólizas de seguro aptas, cuyos flujos se correspondan exactamente, tanto en los importes como en el calendario de pagos, con algunos o todos los beneficios pagaderos dentro del plan, se considerará que el valor razonable de esas pólizas de seguro es igual al valor presente de las obligaciones de pago relacionadas, como se describe en el párrafo 65 (lo que estará sujeto a cualquier eventual reducción que se requiera si los importes a recibir en virtud de las pólizas de seguro no son totalmente recuperables).

Reembolsos

121. **Cuando sea, y solo cuando sea, prácticamente cierto que un tercero vaya a reembolsar alguno o todos los desembolsos requeridos para cancelar una obligación por beneficios definidos, una entidad reconocerá su derecho al reembolso como un activo separado. La entidad medirá el activo a su valor razonable. En todo lo demás, la entidad tratará ese activo de la misma manera que al resto de los activos del plan. En el estado de rendimiento financiero, el gasto relacionado con el plan de beneficios definidos puede ser presentado neto de la cuantía reconocida como reembolsable.**

122. A veces, una entidad puede requerir a un tercero, tal como un asegurador, el pago de una parte o la totalidad del desembolso requerido para cancelar una obligación por beneficios definidos. Las pólizas de seguro aptas, tal como han sido definidas en el párrafo 10, son activos del plan. Una entidad contabilizará tales pólizas aptas de la misma forma que todos los demás activos del plan, y no aplicará el párrafo 121 (véanse los párrafos 50 a 53 y 120).

123 Cuando una póliza de seguro no cumpla las condiciones para ser una póliza apta, dicha póliza no es un activo del plan. El párrafo 121 trata dichos casos: la entidad reconoce su derecho al reembolso en virtud de la póliza de seguros como un activo separado, en vez de como una deducción al determinar el pasivo por beneficios definidos reconocido en función del párrafo 65; en todo lo demás, la entidad tratará ese activo de la misma manera que al resto de los activos del plan. En particular, se incrementa (reduce) el pasivo por beneficios definidos reconocido, en virtud del párrafo 65, en la medida que las ganancias (pérdidas) actuariales netas acumuladas sobre la obligación por beneficios definidos y sobre el derecho al reembolso correspondiente permanezcan sin reconocer según los párrafos 105 y 106. El párrafo 141(f)(iv) requiere que la entidad revele una breve descripción de la relación entre el derecho de reembolso y la obligación relacionada.

124. Si el derecho de reembolso surge en virtud de una póliza de seguro o de un acuerdo legalmente vinculante que compensa exactamente la cuantía y el calendario de algunos o todos los beneficios definidos pagaderos en función de un plan de beneficios definidos, se considerará que el valor razonable del derecho de reembolso es el valor presente de la obligación relacionada, según se describe en el párrafo 65 (sujeto a cualquier reducción que se requiera si el importe no es totalmente recuperable).

Rendimientos de los activos del plan

125. El rendimiento previsto de los activos del plan es un componente del gasto reconocido en el estado de rendimiento financiero. La diferencia entre el rendimiento previsto y el rendimiento real de los activos del plan es una ganancia o pérdida actuarial; y su importe se incluirá con el resto de las ganancias y pérdidas actuariales, correspondiente a la obligación por beneficios definidos, para determinar el importe neto que se compara con los límites de la “banda de fluctuación” del 10%, especificada en el párrafo 105.

126. El rendimiento previsto de los activos del plan se determina, al principio del periodo, a partir de las expectativas del mercado para rendimientos a lo largo de todo el periodo de vida de las obligaciones relacionadas con ellos. El rendimiento previsto de los activos del plan refleja cambios en el valor razonable de los activos del plan, durante el citado periodo, que se produzcan como consecuencia de las aportaciones reales efectuadas al fondo y de los beneficios reales pagados con cargo al mismo.

127. Para determinar el rendimiento previsto y el real de los activos del plan, una entidad deduce los costos previstos por la administración del fondo, que sean distintos de los que se hayan incluido en las suposiciones actuariales utilizadas para medir las obligaciones del plan.

Combinaciones de entidades

128. Para determinar los activos y pasivos del plan que deben reconocerse relacionados con los beneficios post-empleo en una combinación de entidades, una entidad considera la normativa internacional o nacional que trata las combinaciones de entidades.

Reducciones y liquidaciones

129. **Cuando tengan lugar reducciones o liquidaciones en un plan de beneficios definidos, una entidad procederá a reconocer las ganancias o pérdidas derivadas de los mismos. Las ganancias o pérdidas de reducciones o liquidaciones comprenderán:**

(a) **cualquier cambio que pudiera resultar en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos contraídos por la entidad;**

(b) **cualquier variación en el valor razonable de los activos del plan; y**

(c) **cualesquiera ganancias y pérdidas actuariales relacionadas y costo de servicios pasados que no hubieran sido previamente reconocidas, en función de lo establecido en los párrafos 105 y 112.**

130. **Antes de proceder a la determinación del efecto de una reducción o liquidación, una entidad volverá a medir el importe de la obligación contraída (así como el valor de los activos del plan, si existiesen) utilizando suposiciones actuariales actualizadas (incluyendo las tasas de interés de mercado y otros precios de mercado recientes).**

131. Una reducción tiene lugar cuando una entidad:

(a) se ha comprometido, de forma demostrable, a realizar una reducción significativa en el número de empleados cubiertos por un plan; o

(b) modifica los términos de un plan de beneficios definidos de forma que un elemento significativo de los servicios futuros a prestar por los empleados presentes dejará de cumplir los requisitos para ser considerado beneficios, o cumplirá los requisitos solo para beneficios reducidos.

Una reducción puede surgir de un suceso aislado, tal como el cierre de una planta, la discontinuación de una actividad o la terminación o suspensión de un plan, o una reducción en la medida en que futuros incrementos salariales se vinculen a los beneficios a pagar por servicios pasados. Con frecuencia las reducciones están relacionadas con una reestructuración. Cuando este sea el

caso, una entidad contabilizará una reducción al mismo tiempo que la reestructuración correspondiente.

131A. Cuando la modificación de un plan reduzca los beneficios, se considerará reducción únicamente el efecto de ésta que se relacione con servicios futuros. El efecto de cualquier reducción por servicios pasados es un costo por servicios pasados negativo.

132. Tiene lugar una liquidación del plan cuando la entidad pacta una transacción que tiene por efecto eliminar, con referencia a la totalidad o parte de los beneficios suministrados por un plan de beneficios definidos, las obligaciones legales o implícitas a cumplir en el futuro, por ejemplo, cuando la entidad paga una suma fija de dinero a los participantes de un plan, o por cuenta de los mismos, a cambio de que éstos renuncien a recibir ciertos beneficios post-empleo a los que tienen derecho.

133. En algunos casos, una entidad adquiere una póliza de seguro para financiar una parte o la totalidad de los beneficios a los empleados que se relacionan con los servicios que han prestado en el periodo presente y en los periodos anteriores. La adquisición de esta póliza no es una liquidación del plan si la entidad conserva la obligación, ya sea legal o implícita, de pagar cantidades futuras (véase el párrafo 50) cuando el asegurador no llegue a cubrir los beneficios especificados en la póliza de seguro. Los párrafos 121 a 124 tratan del reconocimiento y medición de los derechos de reembolso bajo pólizas de seguro que no son activos del plan.

134. Tiene lugar una liquidación junto con una reducción del plan cuando éste se termina, procediéndose al pago de las obligaciones del mismo y a su cancelación. No obstante, la cancelación del plan no tiene el carácter de reducción o de liquidación si el plan es reemplazado por otro nuevo que ofrezca beneficios esencialmente idénticos.

135. Cuando una reducción afecta solo a ciertos empleados cubiertos por el plan, o cuando se liquida únicamente una parte de las obligaciones contraídas por el mismo, la ganancia o la pérdida correspondiente incluye la parte proporcional del costo de servicios pasados que no haya sido reconocido previamente y las ganancias y pérdidas actuariales. La parte proporcional se determina a partir del valor presente de la obligación antes y después de la reducción o liquidación, salvo que sea más razonable utilizar otro criterio a la vista de las circunstancias. Por ejemplo, podría ser apropiado aplicar la ganancia, surgida de la reducción o de la liquidación del plan, para eliminar primero el costo de servicios pasados todavía no reconocido en el seno del mismo plan de beneficios.

Presentación

Compensación

136. **Una entidad procederá a compensar un activo correspondiente a un plan con un pasivo perteneciente a otro plan cuando, y solo cuando, la entidad:**

    (a) **tiene el derecho, exigible legalmente, de utilizar el superávit de un plan para cancelar las obligaciones del otro plan; y**

    (b) **pretende, o bien cancelar las obligaciones según su valor neto, o bien realizar el superávit en el primero de los planes y, de forma simultánea, cancelar su obligación en el otro plan.**

137. Los criterios de compensación son similares a los establecidos para el caso de los instrumentos financieros, en la NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación.*

Distinción entre corriente y no corriente

138. Algunas entidades separan, en sus estados financieros, los activos y pasivos corrientes de los activos y pasivos no corrientes. Esta Norma no especifica si una entidad debe realizar la separación de las partes corrientes y no corrientes de los activos y pasivos derivados de los beneficios post-empleo.

Componentes financieros de los costos de beneficios post-empleo

139. Esta Norma no especifica si una entidad debe presentar el costo de los servicios del periodo corriente, los costos por intereses y la tasa esperada de rendimiento de los activos como componentes de una partida única de ingresos o gastos en el cuerpo principal del estado de rendimiento financiero.

Información a revelar

140. **Una entidad revelará información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar la naturaleza de sus planes de beneficios definidos, así como los efectos financieros de los cambios en dichos planes durante el periodo.**

141. **Una entidad revelará, en relación con los planes de beneficios definidos, la siguiente información:**

    (a) **la política contable seguida por la entidad para el reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales;**

    (b) **una descripción general del tipo de plan de que se trate;**

    (c) **una conciliación entre los saldos iniciales y finales del valor presente de la obligación por beneficios definidos, mostrando por separado, si fuera aplicable, los efectos que durante el periodo han sido atribuibles a cada uno de los siguientes conceptos:**

(i) **costo de los servicios del periodo corriente;**

(ii) **costo por intereses;**

(iii) **aportaciones efectuadas por los participantes del plan;**

(iv) **ganancias y pérdidas actuariales;**

(v) **variaciones en la tasa de cambio aplicable en planes valorados en moneda distinta a la moneda de presentación de la entidad;**

(vi) **beneficios pagados;**

(vii) **costo de los servicios pasados;**

(viii) **combinaciones de entidades;**

(ix) **reducciones; y**

(x) **liquidaciones.**

(d) **Un desglose de la obligación por beneficios definidos en importes que procedan de planes que estén totalmente sin financiar e importes que procedan de planes que estén total o parcialmente financiados.**

(e) **Una conciliación entre los saldos iniciales y finales del valor razonable de los activos del plan y los saldos iniciales y finales de cualesquiera derechos de reembolso reconocidos como un activo de acuerdo con el párrafo 121, mostrando por separado, si fuera aplicable, los efectos que durante el periodo han sido atribuibles a cada uno de los siguientes conceptos:**

(i) **rendimiento esperado para los activos del plan;**

(ii) **ganancias y pérdidas actuariales;**

(iii) **variaciones en la tasa de cambio aplicable en planes valorados en moneda distinta a la moneda de presentación de la entidad;**

(iv) **aportaciones efectuadas por el empleador;**

(v) **aportaciones efectuadas por los participantes del plan;**

(vi) **beneficios pagados;**

(vii) **combinaciones de entidades; y**

(viii) **liquidaciones.**

(f) **Una conciliación entre el valor presente de la obligación por beneficios definidos a que se refiere el apartado (c) y del valor razonable de los activos del plan del apartado (e) a los activos y**

pasivos reconocidos en el estado de situación financiera, mostrando como mínimo:

(i) **las ganancias o pérdidas actuariales netas no reconocidas en el estado de situación financiera (véase el párrafo 105);**

(ii) **el costo de los servicios pasados no reconocido en el estado de situación financiera (véase el párrafo 112);**

(iii) **cualquier importe no reconocido como activo a causa del límite del párrafo 69(b);**

(iv) **el valor razonable, en la fecha de presentación, de cualquier derecho de reembolso reconocido como activo de acuerdo con el párrafo 121 (con una breve descripción de la relación entre el derecho de reembolso y la obligación vinculada con él); y**

(v) **los otros importes reconocidos en el estado de situación financiera.**

(g) **El gasto total reconocido en el estado de rendimiento financiero para cada uno de los conceptos siguientes, y la partida o partidas en las que se han incluido:**

(i) **costo de los servicios del periodo corriente;**

(ii) **costo por intereses;**

(iii) **rendimiento esperado para los activos del plan;**

(iv) **rendimiento esperado de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo, de acuerdo con el párrafo 121;**

(v) **ganancias y pérdidas actuariales;**

(vi) **costo de los servicios pasados;**

(vii) **el efecto de cualquier reducción o liquidación; y**

(viii) **el efecto del límite del párrafo 69(b).**

(h) **El importe total reconocido en el estado de cambio en los activos netos/patrimonio para cada uno de los siguientes conceptos:**

(i) **ganancias y pérdidas actuariales; y**

(ii) **el efecto del límite del párrafo 69(b).**

(i) **Para aquellas entidades que reconozcan ganancias y pérdidas actuariales en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 107, el importe acumulado de las ganancias y pérdidas actuariales reconocidas en dicho estado;**

(j) **para cada una de las principales categorías de activos del plan, donde se incluirán como tales, pero sin limitarse a ellas, los instrumentos de patrimonio, los instrumentos de deuda, los inmuebles y otros activos, el porcentaje o importe que cada categoría principal representa en el valor razonable de los activos totales del plan;**

(k) **los importes incluidos en el valor razonable de los activos del plan para:**

(i) **cada categoría de los propios instrumentos financieros de la entidad; y**

(ii) **cualquier inmueble ocupado, u otros activos utilizados, por la entidad.**

(l) **Una descripción narrativa de los criterios utilizados para determinar la tasa de rendimiento general esperada para los activos, incluyendo el efecto de las principales categorías de los activos del plan.**

(m) **El rendimiento real de los activos del plan, así como el de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo de acuerdo con el párrafo 121;**

(n) **las principales suposiciones actuariales utilizadas referidas a la fecha de presentación incluyendo, cuando sea aplicable:**

(i) **las tasas de descuento;**

(ii) **el criterio sobre el que se ha determinado la tasa de descuento;**

(iii) **las tasas de rendimiento esperadas de cualesquiera activos del plan para los periodos presentados en los estados financieros;**

(iv) **las tasas de rendimiento esperadas, para los periodos presentados en los estados financieros, de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo de acuerdo con el párrafo 121;**

(v) **las tasas de incremento salarial esperadas (y de los cambios en los índices u otras variables especificadas en los términos formales o implícitos del plan como determinantes de los incrementos futuros de los beneficios);**

(vi) **la tendencia en la variación de los costos de atención médica; y**

(vii) **cualquier otra suposición actuarial significativa utilizada.**

Una entidad revelará información sobre cada una de las suposiciones actuariales en términos absolutos (por ejemplo, como un porcentaje absoluto), y no únicamente como un margen entre diferentes porcentajes u otras variables;

(o) **el efecto que tendría un incremento de un punto porcentual, y el que resultaría de una disminución de un punto porcentual, en la tendencia de variación asumida respecto de los costos de atención sanitaria sobre:**

(i) **la suma de los componentes del costo de los servicios del ejercicio actual y del costo por intereses del costo sanitario periódico post-empleo neto; y**

(ii) **las obligaciones acumuladas por prestaciones post-empleo derivadas de costos sanitarios.**

Para los propósitos de revelar estas informaciones, todas las demás suposiciones se mantendrán constantes. Para los planes que operen en entornos con alta inflación, la información a revelar recogerá el efecto que tendría el incremento o decremento, en la tendencia de la tasa asumida en el costo de las atenciones médicas, de un porcentaje que tenga un significado similar a un punto porcentual en un entorno de baja inflación;

(p) **los importes correspondientes al periodo anual corriente y para los cuatro periodos anuales precedentes, de:**

(i) **el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos, el valor razonable de los activos del plan, y el superávit o déficit en el plan; y**

(ii) **los ajustes por experiencia que surgen de:**

a. **los pasivos del plan expresados como (1) un importe o (2) un porcentaje de los pasivos del plan en la fecha de presentación; y**

b. **los activos del plan, expresados como (1) un importe o (2) un porcentaje de los activos del plan en la fecha de presentación.**

(q) **la mejor estimación del empleador, en tanto pueda ser determinada razonablemente, de las aportaciones que se espera pagar al plan durante el periodo anual que comience después de la fecha sobre la que se informa.**

142. El párrafo 141(b) requiere una descripción general del tipo de plan de que se trate. En tal descripción se distinguirán, por ejemplo, los planes de pensiones de cuantía fija de los calculados según los salarios finales y de los planes de

beneficios post-empleo de asistencia médica. La descripción del plan incluirá las prácticas informales que den lugar a obligaciones implícitas que se hayan incluido en la medición de las obligaciones por beneficios definidos de acuerdo con el párrafo 63. No se obliga a dar detalles más precisos.

143. Cuando la entidad tenga más de un plan de beneficios definidos, se podrá revelar el conjunto de los planes, sobre cada plan por separado o agrupados de la manera que se considere más útil. Puede ser útil agrupar la información según criterios como los siguientes:

(a) la localización geográfica de los planes; o

(b) en el caso de que los planes soporten riesgos significativamente diferentes, por ejemplo, procediendo a distinguir entre planes de pensiones de cuantía fija de los calculados según los salarios finales y de los planes de beneficios post-empleo de asistencia médica.

Cuando una entidad revele información agrupada según grupos de planes, tal información se suministrará en la forma de promedios ponderados o utilizando rangos de valores relativamente pequeños.

144. En el párrafo 33 se requiere revelar información adicional relacionada con los planes de beneficios definidos multi-patronales que se tratan a este efecto como si fueran planes de aportaciones definidas.

145. En el caso de que fuera requerido según la NICSP 20, una entidad revelará información sobre:

(a) transacciones con partes relacionadas referentes a planes de beneficios post-empleo; y

(b) beneficios post-empleo para el personal clave de la gerencia.

146. En caso de que fuera requerido según la NICSP 19, una entidad revelará información sobre los pasivos contingentes que surgen de las obligaciones por beneficios post-empleo.

Otros beneficios a largo plazo a los empleados

147. Entre otros beneficios a largo plazo a los empleados se incluyen, por ejemplo:

(a) los permisos remunerados a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos periodos de vida activa o años sabáticos;

(b) los beneficios por jubileo u otros beneficios por largo tiempo de servicio;

(c) los beneficios por incapacidad prolongada;

(d) la participación en ganancias e incentivos pagaderos a partir de los doce meses del final del periodo en el que los empleados han prestado los servicios correspondientes;

(e) las compensaciones diferidas que se pagarán a partir de los doce meses del cierre del periodo en el que se han ganado; y

(f) contraprestaciones a pagar por la entidad hasta que un individuo tiene un nuevo empleo.

148. La medición de otros beneficios a largo plazo a los empleados no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que afecta a la medida de los beneficios post-empleo. Además, la introducción o los cambios en este tipo de beneficios a largo plazo raramente causan un importe significativo de costo de servicios pasados. Por tales razones, esta Norma requiere la utilización de un método simplificado para el registro contable de otros beneficios a largo plazo a los empleados. Este método difiere de la contabilización requerida para los beneficios post-empleo en los siguientes extremos:

(a) las ganancias y pérdidas actuariales se reconocen inmediatamente, sin posibilidad de aplicar ninguna “banda de fluctuación”; y

(b) todo el costo de servicios pasados se reconoce de forma inmediata.

149. Esta Norma incluye una presunción refutable de que los pagos por incapacidad prolongada no están normalmente sujetos al mismo grado de incertidumbre que la medición de los beneficios post-empleo. Cuando esta presunción sea refutada, la entidad considerará si alguno o todos de los pagos por incapacidad prolongada deben contabilizarse de acuerdo con los párrafos 59 a 146.

Reconocimiento y medición

150. **El importe reconocido como un pasivo por otros beneficios a largo plazo a los empleados será el importe total neto resultante de los siguientes importes:**

(a) **el valor presente de la obligación por beneficios definidos a fecha de presentación (véase el párrafo 77);**

(b) **menos el valor razonable a fecha de presentación de los activos del plan (si los hubiere) con los que se cancelarán directamente las obligaciones (véanse los párrafos 118 a 120).**

Al medir el importe del pasivo, una entidad aplicará los párrafos 55 a 104, salvo lo contenido en los párrafos 65 y 74. Una entidad aplicará el párrafo 121 al reconocer y medir cualquier derecho de reembolso.

151. **Para otros beneficios a largo plazo a los empleados, una entidad reconocerá el importe neto total de las siguientes cantidades como gasto o como ingreso (en este último caso con sujeción a lo establecido en el párrafo 69), a no ser que otra Norma requiera o permita su inclusión en el costo de un activo:**

(a) **el costo del servicio del periodo corriente (véanse los párrafos 76 a 104);**

(b) **el costo por intereses (véase el párrafo 95);**

(c) **el rendimiento esperado de cualquier activo del plan (véanse los párrafos 125 a 127) y de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo (véase el párrafo 121);**

(d) **las ganancias y pérdidas actuariales, que serán reconocidas total e inmediatamente;**

(e) **el costo de servicios pasados, que será reconocido total e inmediatamente; y**

(f) **el efecto de cualesquiera reducciones o liquidaciones (véanse los párrafos 129 y 130).**

152. Una forma de otros beneficios a largo plazo a los empleados es el beneficio por incapacidad prolongada. Si el nivel del beneficio depende del periodo de servicio, surgirá una obligación cuando se preste el servicio. La medición de esa obligación refleja la probabilidad de que el pago vaya a ser requerido y el intervalo de tiempo a lo largo del cual se espera realizar pagos. Si el nivel de beneficio es el mismo para todos los empleados con incapacidad, independientemente de los años de servicio, el costo esperado de esos beneficios se reconoce cuando se produzca el suceso que cause la incapacidad de larga duración. El párrafo 149 destaca la posibilidad de que los pagos por beneficios por incapacidad prolongada pueden estar sujetos a un mayor grado de incertidumbre que otros beneficios a largo plazo a los empleados.

Información a revelar

153. Aunque esta Norma no requiere revelar información específica sobre los beneficios a largo plazo a los empleados, otras Normas pueden hacerlo; por ejemplo, cuando el gasto por los citados beneficios sea material, de manera que la información corresponda a la requerida en la NICSP 1. Cuando sea obligatorio, en función de la NICSP 20, una entidad revelará información sobre otros beneficios a largo plazo a favor del personal clave de la gerencia.

Beneficios por terminación

154. En esta Norma se tratan los beneficios por terminación de forma separada de otros beneficios a los empleados, porque el suceso que da lugar a una obligación es la finalización del vínculo laboral y no el periodo de servicio del empleado.

Reconocimiento

155. **Una entidad reconocerá los beneficios por terminación como un pasivo y como un gasto cuando, y solo cuando, la entidad se encuentre comprometida de forma demostrable a:**

(a) **rescindir el vínculo que le une con un empleado o grupo de empleados antes de la fecha normal de retiro; o**

(b) **proporcionar beneficios por terminación como resultado de una oferta realizada para incentivar la rescisión voluntaria por parte de los empleados.**

156. **Una entidad estará comprometida de forma demostrable con la terminación cuando, y solo cuando, la entidad tenga un plan formal detallado para efectuar la misma, sin que quepa posibilidad realista de retirar la oferta. El plan detallado incluirá, como mínimo:**

(a) **la ubicación, función y número aproximado de empleados cuyos servicios se van a dar por terminados;**

(b) **los beneficios por terminación para cada clase de empleo o función; y**

(c) **el momento en el que será implantado el plan. La implantación comenzará tan pronto como sea posible y el periodo de tiempo hasta completar la implantación será tal que no resulten probables cambios significativos en el plan.**

157. Una entidad puede estar comprometida, (a) por ley, (b) por contrato u otro tipo de acuerdos con los empleados o sus representantes, o (c) por una obligación implícita basada en las prácticas habituales de la misma, costumbre, o por el deseo de actuar de forma equitativa, a realizar pagos (o suministrar otro tipo de beneficios) a los empleados cuando resuelve sus contratos laborales. Estos pagos son beneficios por terminación. Aunque los beneficios por terminación son normalmente pagos que consisten en una cantidad única de dinero, a veces también incluyen:

(a) mejora de los beneficios por retiro u otros beneficios post-empleo, ya sea indirectamente a través de un plan de determinado o directamente; y

(b) salarios hasta el final de un periodo específico de tiempo si el empleado no presta servicios posteriores que proporcionen beneficios económicos a la entidad.

158. Algunos beneficios a los empleados se pagan con independencia de las razones que hayan motivado su salida de la entidad. El pago de estos beneficios es cierto (sujeto a los requerimientos de consolidación o periodos mínimos de servicio), pero el tiempo durante el cual se pagarán es un hecho

incierto. Aunque tales beneficios sean descritos en algunos países como indemnizaciones por finalización de contrato o gratificaciones por finalización de contrato, son en realidad beneficios post-empleo más que beneficios por terminación, y una entidad tiene que tratarlos como el resto de los beneficios post-empleo. Algunas entidades suministran un beneficio ligeramente menor si el empleado rescinde voluntariamente su contrato (en esencia, un beneficio post-empleo), que si es la entidad la que realiza el despido con independencia de la voluntad del empleado. En tal caso, el beneficio adicional a pagar en el caso de despido es un beneficio por terminación.

159. Los beneficios por terminación no suponen para la entidad la obtención de beneficios económicos en el futuro, y se reconocen como gasto de forma inmediata.

160. Cuando una entidad reconoce beneficios por terminación, la entidad puede también tener que contabilizar una reducción por beneficios por retiro u otro tipo de beneficios a los empleados (véase el párrafo 129).

Medición

161. **Cuando los beneficios por terminación se van a pagar después de los 12 meses posteriores al final del periodo sobre el que se informa, se procederá al descuento de su importe utilizando la tasa de descuento especificada en el párrafo 91.**

162. **En el caso de existir una oferta de la entidad para incentivar la rescisión voluntaria del contrato, la medición de los beneficios por terminación correspondientes se basará en el número de empleados que se espera acepten tal ofrecimiento.**

Información a revelar

163. Se estará en presencia de un pasivo contingente cuando exista incertidumbre acerca del número de empleados que aceptarán una oferta de beneficios por terminación. Según lo requerido por la NICSP 19, una entidad revelará información sobre el pasivo contingente a menos que la posibilidad de desembolso de efectivo por esa causa sea remota.

164. En función de lo requerido por la NICSP 1, una entidad revelará la naturaleza e importe de cualquier gasto que sea significativo o de importancia relativa. Los beneficios por terminación pueden producir un gasto cuyo importe sea necesario revelar para cumplir con esta obligación.

165. Una entidad informa acerca de los beneficios por terminación del personal clave de la gerencia, si tal información cae dentro de los requerimientos de la NICSP 20.

Adopción por primera vez de esta Norma

166. **Cuando se adopte por primera vez la regulación contenida en esta Norma, una entidad procederá a determinar, en la fecha correspondiente, su pasivo inicial correspondiente a los planes de beneficios definidos como:**

(a) **el valor presente de las obligaciones en el momento de la adopción (véase el párrafo 77);**

(b) **menos el valor razonable, en esa misma fecha de la adopción, de los activos del plan (si existiesen) con los cuales se van a cancelar directamente las obligaciones derivadas del mismo (véanse los párrafos 118 a 120);**

(c) **menos cualquier eventual costo de servicios pasados que, según el párrafo 112, deba ser reconocido en periodos posteriores.**

167. **Si el pasivo inicial determinado de acuerdo con el párrafo 166 es mayor o menor que el pasivo que se habría reconocido en la misma fecha de acuerdo a la política contable previa de la entidad, la entidad reconocerá ese incremento o disminución de los resultados (ahorro o desahorro) acumulados iniciales.**

168. En el momento de la adopción inicial de esta Norma, el efecto del cambio en las políticas contables incluye todas las ganancias y pérdidas actuariales que hayan aparecido en periodos anteriores, con independencia de si el valor de las mismas cae dentro de la “banda de fluctuación” que se especifica en el párrafo 105. La entidades que presentan información con criterios de acumulación o devengo por primera vez no tendrán que reconocer ningún pasivo, en cuyo caso el incremento en el pasivo representará el importe completo del pasivo menos el valor razonable, en la fecha de adopción, de cualesquiera activos del plan de acuerdo con el párrafo 166(b) y cualquier costo por servicios pasados a reconocer en periodos posteriores de acuerdo con el párrafo 166(c). De acuerdo con las disposiciones de esta Norma, este pasivo incrementado se reconoce en los resultados (ahorro o desahorro) acumulado.

169. **En la adopción por primera vez de esta Norma, una entidad no deberá descomponer, en una parte reconocida y otra no reconocida, las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas desde el inicio del plan o planes de los beneficios definidos hasta la fecha de adopción por primera vez de esta Norma. Todas las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas deberán reconocerse en los resultados (ahorro o desahorro) acumulados iniciales.**

170. En la adopción por primera vez de esta Norma, no se permite a las entidades descomponer las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas en partes reconocidas y no reconocidas. Todas las ganancias y pérdidas actuariales

acumuladas se reconocen en los resultados (ahorro o desahorro) acumulados iniciales. Este requerimiento en la adopción por primera vez de esta Norma no impide que una entidad elija el reconocer solo una parte de sus ganancias o pérdidas actuariales de acuerdo con los requerimientos en los párrafos 105 a 107 en periodos posteriores.

171. **En el primer año de adopción de esta Norma, no se requiere que una entidad proporcione información comparativa.**

172. El párrafo 171 proporciona una excepción de la inclusión de información comparativa a todas las entidades en el primer año de adopción de esta Norma. Se recomienda que las entidades incluyan información comparativa si ésta está disponible.

173. **En el primer año de adopción de esta Norma, una entidad no está obligada a proporcionar la información a revelar de los párrafos 141(c), 141(e) y 141(f).**

174. Las conciliaciones en los párrafos 141(c) y 141(e) involucran ambas a revelar información de los saldos iniciales relativos a los componentes de las obligaciones por beneficios definidos, activos del plan y derechos de reembolso. La información a revelar establecida en el párrafo 141(f) requiere una conciliación que depende de la información establecida en los párrafos 141(c) y 141(e). No se requiere revelar esta información en el primer año de adopción de esta Norma. Se recomienda que una entidad incluya esta información a revelar cuando esté disponible.

175. **En el primer año de adopción de esta Norma, una entidad puede proporcionar la información requerida en el párrafo 141(p) de forma prospectiva.**

176. La información especificada en el párrafo 141(p) se refiere al valor presente de la obligación por beneficios definidos, el valor razonable de los activos del plan, el déficit o superávit del plan, y ciertos ajustes por experiencia. Solo se requiere revelar esta información para el periodo anual corriente en el primer año de adopción. Se puede proporcionar información sobre periodos anuales anteriores de forma prospectiva de la misma manera en que la entidad informa según los requerimientos de esta Norma. Esto permite a las entidades acumular información sobre tendencias durante un periodo, en vez de producir dicha información para los periodos anteriores al periodo de adopción por primera vez de esta Norma.

Fecha de vigencia

177. **Una entidad deberá aplicar esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta**

Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar este hecho.

177A. **Las *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010 modificaron los párrafos 10, 11, 37, 113, 114 y 131 y añadieron el párrafo 131A. Una entidad deberá aplicar las modificaciones de los párrafos 10, 11 y 37 para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar este hecho. Una entidad aplicará las modificaciones de los párrafos 113, 114, 131 y 131A a los cambios en los beneficios que tengan lugar a partir del 1 de enero de 2011.**

178. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP 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.

Apéndice A

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 25.

Ejemplo para ilustrar el párrafo 21: tratamiento contable de un plan de incentivos relacionado con el rendimiento

GA1. Un plan de incentivos relacionados con el rendimiento requiere que una imprenta gubernamental pague una parte especificada de su resultado positivo (ahorro) del periodo a los empleados que cumplan unos objetivos de rendimiento predeterminados y presten servicio a lo largo del año, es decir, que estén en su puesto de trabajo el primer y último día del periodo del que se informa. Si ningún empleado abandona la entidad durante el año, el total de pagos por incentivos ascenderá al 3% del resultado positivo (ahorro) presente. La entidad determina que la rotación del personal reducirá los pagos al 2,5% del resultado positivo (ahorro) presente.

La entidad reconoce un pasivo y un gasto por el 2,5% del resultado positivo (ahorro).

Ejemplo para ilustrar el párrafo 36: tratamiento contable de un plan multi-patronal

GA2. Igual que sucede con entidades similares en la Región X, la Unidad A del Gobierno Local participa en un plan de beneficios definidos multi-patronal. Dado que el plan expone a las entidades participantes a riesgos actuariales asociados con los empleados actuales o anteriores de otras unidades del gobierno local participantes en el plan, no existe ningún criterio congruente y fiable para distribuir la obligación, los activos del plan y el costo entre las entidades individuales del gobierno local participantes del plan. Por lo tanto, la Unidad A del Gobierno Local contabiliza el plan como si se tratase de un plan de aportaciones definidas. Una valoración del plan, que no está elaborada sobre criterios de suposiciones compatibles con los requerimientos de esta Norma, muestra un déficit de 480 millones de unidades monetarias en el plan. Conforme a un acuerdo vinculante, el plan ha acordado un calendario de aportaciones con los empleadores participantes en el mismo que eliminarán el déficit a lo largo de los próximos cinco años. El total de las aportaciones de la Unidad A del Gobierno Local conforme al contrato es de 40 millones de unidades monetarias.

La entidad reconoce un pasivo por las aportaciones, que se ajustará en función del valor temporal del dinero, así como un gasto de igual importe en resultados (ahorro o desahorro).

Ejemplo para ilustrar el párrafo 73: límites en el reconocimiento del activo del plan

GA3. Un plan de beneficios definidos presenta las siguientes características:

Valor presente de la obligación	1100
Valor razonable de los activos del plan	(1190)
	(90)
Pérdidas actuariales no reconocidas	(110)
Costo de servicios pasados no reconocido	(70)
Importe negativo determinado según el párrafo 65	(270)
Valor presente de los reembolsos futuros disponibles y reducciones de aportaciones futuras	60
El límite establecido en el párrafo 69(b) se computa de la siguiente manera:	
Pérdidas actuariales no reconocidas	*110*
Costo de servicios pasados no reconocido	*70*
Valor presente de los reembolsos futuros disponibles y reducciones de aportaciones futuras	*60*
Límite	*240*

240 es menor que 270. Por lo tanto, la entidad reconoce un activo por importe de 240 y revelará en sus estados financieros que el límite establecido en el párrafo 69(b) reduce el importe en libros del activo por importe de 30 (véase el subapartado f(iii) del párrafo 141).

Ejemplo para ilustrar el párrafo 78: método de la unidad de crédito proyectada

GA4. La entidad debe pagar, al finalizar el periodo de contrato de sus trabajadores, un beneficio consistente en una suma única de dinero, igual a un 1% del sueldo final por cada año de servicio. El sueldo del año 1 es de 10.000 y se supone que aumentará a razón del 7% anual compuesto. La tasa de descuento utilizada es el 10% anual. La tabla siguiente muestra cómo se conforma la obligación para un empleado que se espera que abandone la entidad al final del año 5, suponiendo que no se produzcan cambios en las suposiciones actuariales. Por razones de simplicidad, este ejemplo ignora el ajuste adicional que sería necesario para reflejar la probabilidad de que el empleado puede abandonar la entidad en una fecha anterior o posterior.

Año	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Beneficios atribuidos a					
– – años anteriores	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
– – periodo corriente (1% del salario final)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
– – periodo corriente y anteriores	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Año	***1***	***2***	***3***	***4***	***5***
Importe inicial de la obligación	*–*	*89*	*196*	*324*	*476*
Interés al 10%	*–*	*9*	*20*	*33*	*48*
Costo de los servicios del periodo corriente	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Importe final de la obligación	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Notas:

1. *El importe inicial de la obligación es el valor presente de los beneficios atribuidos a los años anteriores.*
2. *El costo por los servicios del periodo presente es el valor presente de los beneficios atribuidos a este periodo.*
3. *El importe final de la obligación es el valor presente de los beneficios atribuidos al periodo corriente y a los anteriores.*

Ejemplos para ilustrar el párrafo 81: reparto del beneficio entre los años de servicio

GA5. Un determinado plan de beneficios definidos consiste en pagar al empleado, en el momento del retiro, una suma única de 100 por cada año de servicio.

En este caso se atribuye un beneficio de 100 a cada año. El costo de los servicios corrientes es el valor presente de 100. El valor presente de la obligación por beneficios definidos es el valor presente de 100, multiplicado por el número de años de servicio transcurridos hasta la fecha de presentación.

Si el beneficio se tuviera que pagar inmediatamente después de que el empleado abandonase la entidad, el costo del servicio presente y el valor presente de la obligación por beneficios definidos tendrían en cuenta la fecha esperada del retiro. Así, por causa del descuento de los importes, tales cantidades serán menores que las que se deberían calcular si el empleado fuera a retirarse en la fecha de presentación.

GA6. Un determinado plan consiste en asegurar una pensión mensual del 0,2% del sueldo final por cada año de servicio activo. La pensión es pagadera a partir de la edad de 65 años.

En este caso se atribuirá, a cada periodo, un beneficio igual al valor presente de una pensión del 0,2% del importe estimado del sueldo final, a pagar desde el momento del retiro hasta la fecha esperada del fallecimiento. El costo del servicio presente es el valor presente de ese beneficio. El valor actual presente de las obligaciones por los beneficios definidos es el valor presente de los pagos mensuales del 0,2% del salario final, multiplicado por el número de años de servicio transcurridos hasta la fecha de presentación. El costo del servicio presente y el valor presente de la obligación por beneficios definidos se descuentan porque los pagos por pensiones comienzan cuando el empleado cumple 65 años.

Ejemplos para ilustrar el párrafo 82: consolidación (irrevocabilidad) y no consolidación de los beneficios

GA7. Un determinado plan paga un beneficio de 100 por cada año de servicio. El derecho a recibirlo se consolida después de 10 años de servicio.

En este caso se atribuye un beneficio de 100 a cada año de servicio activo. En cada uno de los primeros diez años, el costo del servicio presente y el valor presente de la obligación reflejan la probabilidad de que el empleado no complete los diez años de servicio.

GA8. Un plan paga un beneficio de 100 por cada año de servicio, excluyendo los servicios prestados antes de la edad de 25 años. Los beneficios se consolidan (son irrevocables) inmediatamente.

No se atribuirán beneficios por servicio antes de que el empleado cumpla 25 años, puesto que el servicio anterior a esa fecha no da derecho a beneficios (ni condicionados ni no condicionados). A cada uno de los años subsiguientes se atribuirá un beneficio de 100.

Ejemplos para ilustrar el párrafo 83: reparto de los beneficios a los periodos contables

GA9. Un determinado plan concede un beneficio a los empleados por un importe único de 1.000, que es irrevocable tras diez años de servicio. El plan no proporciona más beneficios por años de servicio adicionales.

Se atribuye un beneficio de 100 (1.000 dividido entre 10) a cada uno de los primeros 10 años. El costo del servicio presente en cada uno de esos primeros 10 años reflejará la probabilidad de que el empleado pueda no completar los diez años requeridos de servicio. No se atribuye beneficio alguno en los años siguientes.

GA10. Un determinado plan concede un beneficio de importe único, por valor de 2.000, a todos los empleados que permanezcan en la entidad a la edad de 55 años, tras haber prestado al menos 20 años de servicio, o bien que estén

prestando servicios en la entidad a la edad de 65 años, con independencia de su antigüedad.

Para los trabajadores que accedan al empleo antes de la edad de 35 años, es necesario tener en cuenta que los beneficios les pueden alcanzar al cumplir esa edad, pero no antes (el empleado puede abandonar la entidad a los 30 y volver a incorporarse a la edad de 33, lo cual no tendrá efecto ni en la cuantía del beneficio ni en la fecha de pago). Tales beneficios se condicionan a los servicios futuros. Además, los servicios prestados después de los 55 años no conceden al empleado ningún derecho a beneficios adicionales. Para estos empleados, la entidad deberá atribuir beneficios de 100 (2.000 dividido entre 20) a cada uno de los años de servicio, desde los 35 a los 55 años de edad.

Para los trabajadores que accedan a la entidad entre los 35 y los 45 años, los servicios prestados después de llevar 20 años no les conceden cantidades adicionales de beneficios. Para estos empleados, la entidad atribuye un beneficio de 100 (2.000 dividido entre 20) para cada uno de los primeros veinte años de servicio.

En el caso de un trabajador que acceda al empleo a la edad de 55 años, los servicios prestados después de los diez primeros años no le conceden derecho a cantidades adicionales de beneficio. Para tal empleado, la entidad atribuirá un beneficio de 200 (2.000 dividido entre 10) para cada uno de los 10 primeros años de servicio.

Para todos los empleados, el costo del servicio presente y el valor presente de la obligación, reflejará la probabilidad de que el empleado pueda no completar los periodos necesarios de servicio.

GA11. Un plan para atenciones médicas post-empleo consiste en reembolsar el 40% de los costos por asistencia médica de un empleado si abandona la entidad después de más de 10 y menos de 20 años de servicio, y el 50% de tales costos si el empleado abandona después de 20 o más años de servicio.

En virtud de la fórmula del plan de beneficios, la entidad atribuye un 4% del valor presente de los costos de asistencia médica previstos (40% dividido entre 10), a cada uno de los diez primeros años, y un 1% (10% dividido entre 10) a cada uno de los segundos diez años. El costo del servicio presente en cada año refleja la probabilidad de que el empleado pueda no completar el periodo de servicio necesario para tener derecho a una parte o la totalidad de los beneficios. Para los empleados que se espere que dejen la entidad durante los 10 primeros años, no se atribuye beneficio.

GA12. Un plan para atenciones médicas post-empleo consiste en reembolsar el 10% de los costos por asistencia médica de un empleado si abandona la entidad después de más de 10 y menos de 20 años de servicio, y el 50% de tales costos si el empleado abandona después de 20 o más años de servicio.

El servicio en los años posteriores conlleva un nivel significativamente más alto de beneficios que en años anteriores. Por tanto, para los empleados que vayan a abandonar la entidad después de veinte o más años, ésta atribuye el beneficio utilizando el método de reparto lineal descrito en el párrafo 68. Los servicios prestados después de los 20 años no darán derecho a beneficios adicionales. Por tanto, el beneficio atribuido a cada uno de los 20 primeros años es un 2,5% del valor presente de los costos esperados por atención médica (50% dividido entre 20).

Para los empleados que se espere que abandonen la entidad después de 10 años de servicio, pero antes de alcanzar los 20, el beneficio atribuido a cada uno de los diez primeros años es el 1% del valor presente de los costos esperados por atención médica. Para estos empleados, no se atribuye beneficio alguno a los servicios prestados después de la finalización del décimo año y antes de la fecha estimada de abandono.

Para los empleados que se espere que dejen la entidad durante los 10 primeros años, no se atribuye beneficio.

Ejemplo para ilustrar el párrafo 84: reparto de los beneficios a los periodos contables

GA13. Los empleados adquieren el derecho a un beneficio del 3% del sueldo final por cada año de servicio antes de cumplir los 55 años.

Se atribuye a cada año un beneficio del 3% del sueldo estimado final por cada año hasta que el trabajador cumpla los 55 de edad. Esta es la fecha en la que los servicios posteriores no dan derecho a un nivel mayor en los beneficios, según el plan. No se atribuye ningún beneficio a los servicios prestados por el trabajador después de cumplir esa edad.

Ejemplo para ilustrar el párrafo 113: tratamiento contable del costo de servicios pasados

GA14. Una entidad tiene un plan de beneficios por retiro que suministra una pensión equivalente al 2% del sueldo final por cada año de servicio. El derecho a recibir los beneficios se consolida tras cinco años de servicio. A 1 de enero de 20X9, la entidad mejora la pensión pasando al 2,5% del sueldo final para cada año de servicio, comenzando desde el 1 de enero de 20X9. En la fecha de la mejora, el valor presente de los beneficios adicionales desde el 1 de enero de 20X5 hasta el 1 de enero de 20X9 es como sigue:

Empleados con más de cinco años de servicio al 1/1/X9	150
Empleados con menos de cinco años de servicio al 1/1/X9 (periodo promedio hasta la irrevocabilidad: tres años)	120
	270

La entidad reconoce 150 inmediatamente, puesto que el derecho a recibir estos beneficios es ya irrevocable. La entidad reconoce 120 de forma lineal en los tres años que faltan hasta el 1 de enero de 20X9.

Ejemplo para ilustrar los párrafos 121 a 123: reembolsos

GA15. Reembolsos

Valor presente de la obligación	1.241
Ganancias actuariales no reconocidas	17
Pasivo reconocido en el estado de situación financiera	1.258
Derechos en virtud de pólizas de seguro que compensan exactamente la cuantía y calendario de algunos de los beneficios pagaderos por el plan. Estos beneficios tienen un valor presente de 1.092.	1.092

Las ganancias actuariales no reconocidas por valor de 17 son las ganancias actuariales netas acumuladas sobre la obligación y sobre los derechos de reembolso.

Ejemplo para ilustrar los párrafos 125 a 127: rendimiento de los activos del plan

GA16. El 1 de enero de 20X7, el valor razonable de los activos del plan era de 10.000, y las ganancias actuariales netas acumuladas y no reconocidas ascendían a 760. A 30 de junio de de 20X7, el plan pagó beneficios por importe de 1.900 y recibió aportaciones por 4.900. A 31 de diciembre de 20X7, el valor razonable de los activos del plan era de 15.000, y el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos ascendía a 14.792. Las pérdidas actuariales del valor de las obligaciones de pago fueron de 60 en el periodo 20X7.

El 1 de enero de 20X7, la entidad que informa realizó las siguientes estimaciones, a partir de los precios de mercado existentes en tal fecha:

	%
Ingresos por dividendos e intereses, después de impuestos a pagar por el fondo	9,25
Ganancias realizadas y no realizadas de los activos del plan (después de impuestos)	2,00
Costos de administración	(1,00)
Tasa de rendimiento prevista	10,25

Para el año 20X7, el rendimiento previsto y real de los activos del plan serán como sigue:	
Rendimiento de 10.000, mantenidos 12 meses, al 10,25% anual	1.025
Rendimiento de 3.000, mantenidos por seis meses, al 5% (equivalente al 10,25% anual compuesto semestralmente)	150
Rendimiento previsto de los activos del plan en 20X7	1.175
Valor razonable de los activos del plan a 31 de diciembre de 20X7	15.000
Menos valor razonable de los activos del plan a 1 de enero de 20X7	(10.000)
Menos aportaciones recibidas	(4.900)
Más beneficios pagados	1.900
Rendimiento real de los activos del plan	2.000

La diferencia entre el rendimiento previsto (1.175) y el real (2.000) de los activos del plan es una ganancia actuarial por importe de 825. Por tanto, las ganancias actuariales netas acumuladas no reconocidas son 1.525 (760 más 825 menos 60). Según el párrafo 105, los límites de la banda de fluctuación son de 1.500 [el mayor importe entre (i) el 10% de 15.000 e (ii) el 10% de 14.792]. En el año siguiente (20X8), la entidad procederá a reconocer, en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo, una ganancia actuarial igual al resultado de dividir 25 (1.525 menos 1.500) entre el valor medio previsto de la vida activa restante de los empleados implicados en el plan.

El rendimiento previsto de los activos del plan para el año 20X8 se calculará a partir de las expectativas de mercado, a 1 de enero de 20X8, para rendimientos estimados considerando todo el periodo en que la obligación por el plan esté vigente.

Ejemplo para ilustrar el párrafo 135: tratamiento contable de una reducción sin liquidación

GA17. La legislación requiere que una entidad deje de prestar de forma directa los servicios de recogida y reciclado de basuras. Los empleados de este segmento de actividad que se deja de prestar no tendrán derecho a más beneficios. Se trata de una reducción sin liquidación. Mediante la utilización de suposiciones actuariales actualizadas (en las que se incluyen

las tasas de interés de mercado y otros precios de mercado recientes), la entidad ha calculado que tiene una obligación por beneficios definidos, inmediatamente antes del realizar la reducción, por un valor presente de 1.000, unos activos pertenecientes al plan por un valor razonable de 820 y una ganancia actuarial acumulada no reconocida por importe de 50. La reducción en cuestión disminuye el valor presente de la obligación por importe de 100, hasta situarlo en 900.

De los importes no reconocidos previamente, correspondientes a las ganancias actuariales, el 10% (100/1.000) se corresponde con la parte de la obligación que ha sido eliminada como consecuencia de la reducción. Por tanto, el efecto de esta reducción se puede calcular como sigue:

	Antes de la reducción	*Ganancia por la reducción*	*Después de la reducción*
Valor presente neto de la obligación	*1000*	*(100)*	*900*
Valor razonable de los activos del plan	*(820)*	*–*	*(820)*
	180	*(100)*	*80*
Ganancias actuariales no reconocidas	*50*	*(5)*	*45*
Pasivo neto reconocido en el estado de situación financiera	*230*	*(105)*	*125*

Ejemplo para ilustrar los párrafos 166 a 168: determinación del pasivo inicial

GA18. A 31 de diciembre de 2010, el estado de situación financiera de una entidad contiene un pasivo por pensiones por importe de 100. La entidad adopta esta Norma el 1 de enero de 2011, momento en el que el valor presente de la obligación contemplada según la misma es de 1.300 y el valor razonable de los activos del plan es de 1.000. El 1 de enero de 2005, la entidad había mejorado las pensiones [costo por los beneficios no consolidados (no irrevocables): 160; y periodo promedio restante en esa fecha hasta la irrevocabilidad: 10 años].

El efecto inicial es como sigue:

Valor presente de la obligación	*1.300*
Valor razonable de los activos del plan	*(1.000)*
Menos: costo de servicios pasados a reconocer en periodos posteriores (160 x 4/10)	*(64)*
Pasivo inicial	*236*
Pasivo ya reconocido de acuerdo a la política anterior	*100*
Pasivo adicional	*136*

La entidad reconoce el pasivo adicional de 136 en los resultados (ahorro o desahorro) acumulados iniciales

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 25, pero no son parte de la misma.

Desarrollo de la NICSP 25 basado en la versión revisada del IASB de la NIC 19 emitida en 2004

Introducción

FC1. El programa de convergencia con las NIIF es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengado) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea apropiado para las entidades del sector público.

FC2. El carácter de actividad intensiva en mano de obra de las operaciones de muchas entidades del sector público implica que es muy probable que los gastos y pasivos relacionados con los beneficios a los empleados sean particularmente importantes a la hora de evaluar el rendimiento financiero y la situación financiera de esas entidades. Por lo tanto, es esencial que los estados financieros con propósito de información general de las entidades del sector público informen de los gastos y pasivos relativos a los beneficios a los empleados, y que estos se determinen con un criterio sistemático y coherente. Es también importante que se proporcione a los usuarios información relevante.

FC3. El desarrollo de una norma sobre beneficios a los empleados ha sido previamente retrasada por dos motivos. En primer lugar, el IPSASB decidió priorizar recursos sobre proyectos específicos del sector público, incluyendo proyectos sobre beneficios sociales proporcionados por las entidades del sector público en transacciones sin contraprestación e ingresos por transacciones sin contraprestación. En segundo lugar, en la primera parte de esta década parecía posible que pudiese haber cambios muy importantes en la NIC 19. El IPSASB destaca que el IASB tiene actualmente un proyecto en marcha sobre beneficios post-retiro. El proyecto está siendo realizado en dos fases, que suponen una revisión fundamental de todos los aspectos del tratamiento contable de los beneficios post-empleo. La Fase Uno es parte del proyecto de convergencia a corto plazo del IASB y del Financial Accounting Standards Board. Aunque durante la realización de este proyecto se pueden identificar asuntos que pueden resolverse de forma relativamente rápida, el IPSASB considera que el desarrollo de las propuestas para cambios fundamentales en el tratamiento contable de los beneficios post-empleo no está suficientemente avanzado como para justificar el retraso de esta Norma. . El IPSASB continuará atento a los desarrollos del proyecto del IASB.

Programas combinados de la seguridad social y planes gubernamentales

FC4. En muchas jurisdicciones, los beneficios post-empleo se pagan mediante programas combinados de la seguridad social. Los programas combinados de la seguridad social también proporcionan beneficios que no son una contraprestación por servicios prestados por empleados o antiguos empleados. El IPSASB concluyó que, dado que los programas combinados de la seguridad social son particularmente importantes en algunas jurisdicciones, incluyendo en algunos países Europeos, debían definirse y proporcionar requerimientos para su tratamiento. Esta Norma incluye en su párrafo 10 una definición de programas combinados de la seguridad social que incluye ambos componentes de dichos programas.

FC5. Esta Norma no trata todas las obligaciones potenciales de las entidades del sector público bajo programas combinados de la seguridad social. Como esta Norma trata los beneficios a los empleados de las entidades que informan, solo están dentro de su alcance los beneficios pagables de acuerdo con programas combinados de la seguridad social como contraprestación por los servicios prestados por la entidad que informa. El IPSASB está abordando otro tipo de beneficios pagables de acuerdo con los programas combinados de la seguridad social en un proyecto separado que trata los beneficios sociales.

FC6. Esta Norma mantiene el requerimiento de la NIC 19 de que una entidad contabiliza un plan gubernamental de la misma forma que un plan multi-patronal. El IPSASB concluyó que debían proporcionarse comentarios adicionales para clarificar el enfoque para la contabilización de los planes gubernamentales por parte de las entidades del sector público. El párrafo 46 proporciona una presunción refutable de que el plan gubernamental sea caracterizado como un plan de beneficios definidos por la entidad controladora. Solo cuando esa presunción es refutada el plan gubernamental se contabiliza como un plan de aportaciones definidas.

Planes de beneficios definidos con entidades participantes bajo control común

FC7. En el sector público, es muy probable que haya muchos casos donde las entidades bajo control común participen en planes de beneficios definidos. La NIC 19 incluye comentarios sobre los planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común. El IPSASB consideró que los requerimientos en la NIC 19 son apropiados para el sector público. El IPSASB también consideró apropiado enfatizar que, a menos que haya un acuerdo contractual, acuerdo vinculante, o una política establecida para cargar el costo del beneficio definido neto por el plan en su totalidad a una entidad individual, es inapropiado para las entidades controladas contabilizar con un criterio de beneficios definidos. En tales casos, la entidad controladora debería contabilizar dichos planes con un criterio de beneficios definidos en sus estados financieros consolidados. Las entidades controladas (a) contabilizan con un criterio de aportación definida, (b) identifican a la entidad

controladora, y (c) informan que la entidad controladora está contabilizando con un criterio de beneficios definidos en sus estados financieros consolidados. Esto aparece en el párrafo 41. Las entidades controladas también proceden a revelar la información especificada en el párrafo 42.

Tasas de descuento

FC8. La NIC 19 requiere la adopción de una tasa de descuento basada en los rendimientos del mercado en la fecha de presentación para bonos corporativos de alta calidad. El IPSASB decidió que la tasa de descuento debía reflejar el valor temporal del dinero, y consideró que debía dejarse a las entidades determinar la tasa que mejor lograse ese objetivo. El IPSASB consideró que el valor temporal del dinero puede estar mejor reflejado por referencia a los rendimientos del mercado de los bonos gubernamentales, bonos corporativos de alta calidad o por cualquier otro instrumento financiero. No se pretende que la tasa de descuento usada incorpore el riesgo asociado con las obligaciones por beneficios definidos o el riesgo de crédito específico de la entidad. Hay un requerimiento adicional de revelar información en el párrafo 141(n)(ii) para informar a los usuarios de los criterios con que se ha determinado la tasa de descuento.

FC9. El IPSASB consideró si debía de proporcionar guías para asistir a las entidades que operan en jurisdicciones donde no hay ni un mercado amplio de bonos gubernamentales ni un mercado amplio de bonos corporativos de alta calidad para determinar una tasa de descuento que refleje el valor temporal del dinero. El IPSASB reconoce que es probable que para las entidades que operan en dichas jurisdicciones sea difícil determinar una tasa de descuento apropiada, y que tales entidades pueden estar en el proceso de migrar, o hayan migrado recientemente, a la base contable de acumulación (o devengo). Sin embargo, el IPSASB concluyó que éste no es un problema que afecte solo al sector público, y que es insuficientemente clara la razón específica del sector público para proporcionar dicha guía.

Ganancias y pérdidas actuariales—La banda de fluctuación

FC10. El IPSASB consideró los criterios de contabilización de las ganancias y pérdidas actuariales. En particular, el IPSASB consideró si debía adoptarse en esta Norma el enfoque en la NIC 19 conocido como “la banda de fluctuación”, por el que las ganancias y pérdidas actuariales solo tienen que ser reconocidas de forma inmediata si quedan fuera de determinados parámetros, relacionados con el valor razonable de los activos del plan y el importe en libros de las obligaciones por beneficios definidos en la última fecha de presentación. El IPSASB reconoció la opinión de aquellos que argumentan que el enfoque de la banda de fluctuación es conceptualmente poco sólido y que lleva a un retraso injustificable de ingresos y gastos. Sin embargo, el IPSASB concluyó que no hay una razón específica del sector público para eliminar las provisiones de la banda de fluctuación y requerir el reconocimiento inmediato

de todas las ganancias y pérdidas actuariales. Por lo tanto, el IPSASB decidió mantener el enfoque de la banda de fluctuación en esta Norma, y permitir a las entidades elegir cualquiera de las tres opciones permitidas en la NIC 19 para el tratamiento de las ganancias y pérdidas actuariales que están dentro de la "la banda". Éstas son:

(a) no reconocerlas;

(b) reconocimiento con un criterio sistemático y congruente de las ganancias y pérdidas actuariales relativas a todos los planes de beneficios definidos en el estado de rendimiento financiero; y

(c) reconocimiento con un criterio sistemático y congruente de las ganancias y pérdidas actuariales relativas a todos los planes de beneficios definidos fuera del estado de rendimiento financiero.

Ganancias y pérdidas actuariales: presentación cuando el reconocimiento se hace fuera del estado de rendimiento financiero

FC11. Cuando el IPSASB desarrolló el Proyecto de Norma ED 31, *Beneficios a los Empleados*, NIC 19 (2004) y NIC 1 requirió que "el estado de cambios en el patrimonio" cambiase su denominación a "el estado de ingresos y gastos reconocidos", cuando una entidad adoptó una política de reconocimiento de ganancias y pérdidas actuariales para todos los planes de beneficios definidos fuera del estado del resultado. El conjunto de estados financieros en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, no incluye un "estado de ingresos y gastos reconocidos". Por lo tanto, el IPSASB consideró si la NICSP 1 debía modificarse para cambiar la denominación del "estado de cambios en los activos netos/patrimonio" a "estado de ingresos y gastos reconocidos" en ciertas circunstancias, o si debía permitirse a las entidades reconocer las ganancias y pérdidas actuariales en el existente "estado de cambios en los activos netos/patrimonio" requerido por la NICSP 1. El IPSASB inicialmente concluyó que, congruente con su objetivo de promover la convergencia con las NIIF, debía realizar una modificación consiguiente a la NICSP 1 para redenominar "el estado de los activos netos/patrimonio" como el "estado de ingresos y gastos reconocidos" cuando solo incluye ciertas partidas, incluyendo ganancias y pérdidas actuariales. Este enfoque fue generalmente aceptado durante la consulta.

FC12. El IASB ha emitido posteriormente una NIC 1 revisada que incluye, consiguientemente, una modificación a la NIC 19. Ésta elimina las referencias al estado de ingresos y gastos reconocidos, y requiere que las ganancias y pérdidas actuariales se reconozcan fuera del resultado del periodo para ser presentadas como un componente de otro resultado integral. El IPSASB todavía no ha considerado la NIC 1 revisada. En vez de adoptar un tratamiento que pretende converger con un enfoque en las NIIF que ya ha sido derogado, el IPSASB decidió adoptar un requerimiento que, cuando las ganancias y

perdidas actuariales se reconocen fuera del estado de rendimiento financiero, estas deben presentarse en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio.

Reembolsos

FC13. Aunque el requerimiento en relación con los reembolsos en la NIC 19 es general, el comentario está escrito desde la perspectiva de las pólizas de seguro que no son pólizas de seguro aptas, y por lo tanto no son activos del plan. El IPSASB consideró si puede haber casos en el sector público donde otra entidad del sector público puede celebrar un compromiso legalmente vinculante para proporcionar parte o todo el desembolso requerido para liquidar una obligación por beneficios definidos de la entidad que informa. El IPSASB consideró que pueden darse dichas circunstancias. El Proyecto de Norma ED 31 incluyó, por lo tanto, un comentario ampliado para reconocer que pueden surgir tales circunstancias. Algunos comentarios enviados consideraron que este comentario revisado era confuso. Reconociendo esta opinión, el IPSASB decidió usar el mismo comentario que en la NIC 19, y poner la responsabilidad en las entidades para determinar si estas tienen un activo surgido de un derecho de reembolso por referencia a la definición de un activo en la literatura de la IPSASB.

Otros beneficios a largo plazo a los empleados: beneficios por incapacidad prolongada

FC14. La NIC 19 enumera beneficios por incapacidad prolongada como un ejemplo de “otros beneficios a largo plazo a los empleados”. La NIC 19 establece que “la medición de los otros beneficios a largo plazo a los empleados no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que afecta a la medición de los beneficios post-empleo” y que “la introducción o los cambios en este tipo de beneficios a largo plazo raramente introducen un importe significativo de costo de servicios pasados”. En el sector público, los beneficios por incapacidad se refieren a ciertos aspectos de la prestación de servicios, como los militares, que pueden ser financieramente muy importantes, y relacionados con ganancias y pérdidas actuariales volátiles.

FC15. La NICSP 25, por lo tanto, proporciona una presunción refutable de que los pagos por incapacidad prolongada no están normalmente sujetos al mismo grado de incertidumbre que la medición de los beneficios post-empleo. Cuando esta presunción es refutada, la entidad considera si alguno o todos los pagos por incapacidad prolongada deben contabilizarse usando los mismos requerimientos que para los beneficios post-empleo.

Otros beneficios a largo plazo a los empleados: compensación pagable por la entidad que informa hasta que un individuo encuentra un nuevo empleo

FC16. Aunque el IPSASB no considera que tales circunstancias sean probables, reconoce que puede haber casos donde una entidad que informa esta contractualmente obligada a hacer pagos por compensación separados de un beneficio por terminación a un antiguo empleado o empleada hasta que encuentre un nuevo empleo. La lista de otros beneficios a largo plazo en el párrafo 147 fue, por lo tanto, modificada para incluir tales circunstancias.

Acuerdos de implementación

FC17. El IPSASB reconoció que la aplicación de los requerimientos de esta Norma en relación con pasivos relativos a obligaciones surgidas de planes de beneficios definidos pueden ser un reto para muchas entidades del sector público. Actualmente, muchas entidades del sector público pueden no estar reconociendo pasivos relativos a tales obligaciones y pueden, por lo tanto, no tener los sistemas preparados para proporcionar la información a efectos de presentación de acuerdo con los requerimientos de esta Norma. Donde las entidades están reconociendo pasivos relativos a obligaciones surgidas por planes de beneficios definidos, esto puede ser con un criterio diferente que el requerido por esta Norma. En algunos casos, la adopción de esta Norma puede dar lugar a tensiones con las proyecciones presupuestarias y otra información prospectiva.

FC18. La NIC 19 requiere que las entidades que adoptan esta Norma determinen un pasivo transitorio. Cuando el importe del pasivo transitorio es mayor que si el pasivo se hubiese reconocido en la misma fecha de acuerdo con la anterior política contable, la NIC 19 permite a las entidades reconocer el gasto de esa diferencia de forma lineal durante un periodo de hasta cinco años desde la fecha de adopción.

FC19. El impacto sobre el rendimiento y la situación financiera de incrementos en los pasivos surgidos de la adopción de esta Norma será un problema para muchas entidades del sector público. Sin embargo, como se ha indicado en el párrafo FC17, puede ser un problema más inmediato obtener primero la información. El IPSASB, por lo tanto, concluyó que, con el objetivo de dar a las entidades del sector público tiempo para desarrollar nuevos sistemas y actualizar los existentes, esta Norma debería ser efectiva para periodos de los que se informa comenzando a partir del 1 de enero de 2011. En congruencia con este objetivo, no se requiere información comparativa en el primer año de adopción. Se aconseja su aplicación anticipada.

FC20. En el párrafo 166, esta Norma requiere que las entidades determinen un pasivo inicial para los planes de beneficios definidos. Dado que las entidades no tienen que adoptar esta Norma hasta periodos que comiencen a partir del 1 de enero del 2011, el IPSASB concluyó que no era necesario introducir una

disposición transitoria que permitiese a las entidades, durante un periodo, reconocer el gasto de cualquier diferencia entre el pasivo inicial y el que se hubiese reconocido de acuerdo con la anterior política contable. Con el objetivo de evitar una distorsión potencial del rendimiento financiero en el primer año de adopción, y, por congruencia con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, esta Norma requiere que la diferencia entre el pasivo inicial y el pasivo que se hubiese reconocido en la misma fecha de acuerdo con la anterior política contable sea llevada al resultado acumulado inicial (ahorro o desahorro).

FC21. El IPSASB también consideró si, a la vista de posibles dificultades para recoger la información por parte de las entidades que informan, sería apropiado proporcionar exenciones a ciertos requerimientos de la información a revelar del párrafo 141 de esta Norma. Esta información a revelar requiere saldos de apertura relativos a ciertos componentes de las obligaciones y activos del plan o información de tendencia que cubra el periodo corriente del que se informa y cuatro periodos anteriores. El IPSASB concluyó que, dado que algunas entidades pueden requerir la totalidad del periodo de comienzo para desarrollar sistemas, tal exención es apropiada. Por lo tanto, está incluida en la Norma en los párrafos 173 y 175.

Revisión de la NICSP 25 como resultado del documento del IASB Mejoras a las NIIF emitido en 2008.

FC22. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 19 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de las modificaciones.

Ejemplos ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 25, pero no son parte de la misma.

Plan de beneficios definidos cubierto a través de un fondo

Los extractos de los estados de rendimiento financiero y de los estados de situación financiera se suministran solo para mostrar los efectos de las transacciones que se describen a continuación. Estos extractos no cumplen necesariamente con todos los requerimientos de presentación e información a revelar exigidos por otras Normas.

Información previa

EI1. La información que sigue ha sido obtenida de un plan de beneficios definidos cubierto a través de un fondo. Para hacer sencillo el cálculo de los intereses, se asume que todas las transacciones ocurren al final del año. El valor presente de la obligación y el valor razonable de los activos del plan eran ambos de 1.000 a 1 de enero de 20X7. Las ganancias actuariales acumuladas netas no reconocidas en esa fecha eran de 140.

	20X7	**20X8**	**20X9**
Tasa de descuento al comienzo del año	10,0%	9,0%	8,0%
Tasa de rendimiento esperado para los activos del plan al comenzar el año	12,0%	11,1%	10,3%
Costo de los servicios del periodo corriente	130	140	150
Beneficios pagados	150	180	190
Aportaciones realizadas	90	100	110
Valor presente de la obligación a 31 de diciembre	1.141	1.197	1.295
Valor razonable de los activos del plan a 31 de diciembre	1.092	1.109	1.093
Vida activa media esperada para los empleados hasta el retiro (años)	10	10	10

EI2. En el 20X8, se ajustaron las condiciones del plan, con el fin de suministrar beneficios adicionales con efectos desde el 1 de enero de 20X8. El valor presente, con fecha 1 de enero de 20X8, de los beneficios adicionales de los empleados en servicio antes de esa fecha era de 50 para los beneficios irrevocables, y de 30 para los no irrevocables. A 1 de enero de 20X8, la entidad estimaba que el periodo promedio para que los beneficios no irrevocables se convirtiesen en irrevocables sería de tres años; por lo que el costo de servicios pasados derivado de los beneficios ni irrevocables adicionales se reconocería de forma lineal durante tres años. El costo de servicios pasados derivado de los beneficios irrevocables se reconoce de forma inmediata (párrafo 112 de la Norma). La entidad ha adoptado una política de reconocer las ganancias y pérdidas actuariales según los requerimientos mínimos recogidos en el párrafo 106 de la Norma.

Cambios en el valor presente de la obligación y en el valor razonable de los activos del plan

EI3. El primer paso consiste en resumir los cambios en el valor presente de la obligación y en el valor razonable de los activos del plan, y usar estos datos para determinar el importe de las ganancias o pérdidas actuariales del periodo. Estos cálculos se realizan a continuación:

	20X7	**20X8**	**20X9**
Valor presente de la obligación a 1 de enero	1.000	1.141	1.197
Costo por intereses	100	103	96
Costo de los servicios del periodo corriente	130	140	150
Costo de los servicios pasados—beneficios no consolidados	–	30	–
Costo de los servicios pasados—beneficios consolidados (irrevocables)	–	50	–
Beneficios pagados	(150)	(180)	(190)
Pérdidas (ganancias) actuariales de la obligación (cantidad necesaria para alcanzar el valor presente final)	61	(87)	42
Valor presente de la obligación a 31 de diciembre	1.141	1.197	1.295
Valor razonable de los activos del plan a 1 de enero	1.000	1.092	1.109
Rendimiento esperado para los activos del plan	120	121	114
Aportaciones	90	100	110
Beneficios pagados	(150)	(180)	(190)
Ganancias (pérdidas) actuariales en los activos del plan (cantidad necesaria para equilibrar el valor razonable final)	32	(24)	(50)
Valor razonable de los activos del plan a 31 de diciembre	1.092	1.109	1.093

Límites de la “banda de fluctuación”

EI4. El siguiente paso es determinar los límites de la “banda de fluctuación” y compararlos con el importe de las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas no reconocidas, para establecer así la pérdida o ganancia actuarial neta que ha de reconocerse en el periodo siguiente. Según el párrafo 105 de esta Norma, los límites de la “banda de fluctuación” se fijan como el importe mayor de:

(a) el 10% del valor presente de la obligación antes de deducir los activos del plan; y

(b) el 10% del valor razonable de los activos del plan.

EI5. El cálculo de los límites citados, así como las ganancias y pérdidas, tanto reconocidas como no reconocidas, es como sigue:

	20X7	**20X8**	**20X9**
Ganancias (pérdidas) actuariales netas no reconocidas a 1 de enero	140	107	170
Límites de la "banda de fluctuación" a 1 de enero	100	114	120
Exceso [A]	40	–	50
Vida activa promedio restante de los trabajadores (años) [B]	10	10	10
Ganancia (pérdida) actuarial neta a reconocer [$^{A}/_{B}$]	4	–	5
Ganancias (pérdidas) actuariales no reconocidas a 1 de enero	140	107	170
Ganancia (pérdida) actuarial del periodo—obligación	(61)	87	(42)
Ganancia (pérdida) actuarial del periodo—activos del plan	32	(24)	(50)
Subtotal	111	170	78
Pérdida (ganancia) actuarial reconocida	(4)	–	(5)
Ganancias (pérdidas) actuariales no reconocidas a 31 de diciembre	107	170	73

Importes reconocidos en el estado de situación financiera y estado de rendimiento financiero, y desgloses e información complementaria

EI6. El paso final consiste en determinar los importes a reconocer en el estado de situación financiera y en el estado de rendimiento financiero, y los desgloses e información complementaria relacionados que se ha de revelar de acuerdo con el párrafo 141(f), (g) y (m) de esta Norma (los desgloses necesarios a revelar de acuerdo con el párrafo 141(c) y (e) se presentan en la sección de este Ejemplo Ilustrativo "Cambios en el valor presente de la obligación y en el valor razonable de los activos del plan". Son los que siguen.

	20X7	20X8	20X9
Valor presente de la obligación	1.141	1.197	1.295
Valor razonable de los activos del plan	(1.092)	(1.109)	(1.093)
	49	88	202
Ganancias (pérdidas) actuariales no reconocidas	107	170	73
Costo de los servicios pasado no reconocidos—beneficios no consolidados	–	(20)	(10)
Pasivo reconocido en el estado de situación financiera	**156**	**238**	**265**
Costo de los servicios del periodo corriente	130	140	150
Costo por intereses	100	103	96
Rendimiento esperado para los activos del plan	(120)	(121)	(114)
Pérdida (ganancia) actuarial neta reconocida en el año	(4)	–	(5)
Costo de los servicios pasados—beneficios no consolidados	–	10	10
Costo de los servicios pasados—beneficios consolidados (irrevocables)	–	50	–
Gasto reconocido en el estado de rendimiento financiero	**106**	**182**	**137**
Rendimiento real de los activos del plan			
Rendimiento esperado para los activos del plan	120	121	114
Ganancias (pérdidas) actuariales de los activos del plan	32	(24)	(50)
Rendimiento real de los activos del plan	152	97	64

Nota: para la presentación de los reembolsos, véase el ejemplo para ilustrar los párrafos 121 a 123.

Información a revelar

Los extractos de las notas a los estados financieros muestran cómo la información a revelar requerida puede agregarse en el caso de una entidad que proporciona diferentes tipos de beneficios a sus empleados. Estos extractos no cumplen necesariamente todos los requerimientos de presentación e información a revelar contenidas en la NICSP 25 y otras Normas. En particular, no ilustran la información a revelar relativa a:

(a) *políticas contables seguidas para los beneficios a los empleados (véase la NICSP 1 Presentación de Estados Financieros). Según el párrafo 141(a) de esta Norma, esta información debe incluir las políticas contables que sigue la entidad para reconocer las ganancias y pérdidas actuariales;*

(b) *una descripción general del tipo de plan [párrafo 141(b)];*

(c) *una descripción narrativa de los criterios utilizados para determinar la tasa de rendimiento general esperado de los activos [párrafo 141(l)].*

(d) *Beneficios a los empleados concedidos al personal clave de la gerencia (véase la NICSP 20, Información a Revelar sobre Partes Relacionadas); o*

(e) *beneficios a los empleados basados en acciones (véase la normativa contable internacional o nacional relativa a los pagos basados en acciones).*

EI7. Ilustraciones de la información a revelar son las siguientes.

Obligaciones por beneficios a los empleados

Los importes reconocidos en el estado de situación financiera son los siguientes:

	Planes de pensiones de beneficios definidos		**Beneficios médicos post-empleo**	
	20X8	**20X7**	**20X8**	**20X7**
Valor presente de las obligaciones dentro del fondo	20.300	17.400	–	–
Valor razonable de los activos del plan	(18.420)	(17.280)	–	–
	1.880	120	–	–
Valor presente de las obligaciones fuera del fondo	2.000	1.000	7.337	6.405
Ganancias (pérdidas) actuariales no reconocidas	(1.605)	840	(2.707)	(2.607)
Costo de servicios pasados no reconocido	(450)	(650)	–	–
Pasivo neto	1.825	1.310	4.630	3.798
Importes en el estado de situación financiera:				
Pasivos	1.825	1.400	4.630	3,798
Activos	–	(90)	–	–
Pasivo neto	1.825	1.310	4.630	3.798

Entre los activos del plan de pensiones se incluyen acciones ordinarias emitidas por [nombre de la entidad que informa], que tienen un valor razonable de 317 (281 en el 20X7). Los activos del plan también incluyen edificios ocupados por [nombre de la entidad sobre la que se informa], con un valor razonable de 200 (185 en el 20X7).

Los importes reconocidos en resultados (ahorro o desahorro) son los siguientes:

	Planes de pensiones de beneficios definidos		**Beneficios médicos post-empleo**	
	20X8	**20X7**	**20X8**	**20X7**

Costo de los servicios del periodo corriente	850	750	479	411
Intereses de la obligación	950	1.000	803	705
Rendimiento esperado para los activos del plan	(900)	(650)		
Pérdidas (ganancias) actuariales netas reconocidas en el periodo	(70)	(20)	150	140
Costo de los servicios pasados	200	200		
Pérdidas (ganancias) derivadas de reducciones y liquidaciones del plan	175	(390)		
Total, incluido en la partida de gastos por beneficios del personal	1.205	890	1.432	1.256
Rendimiento real de los activos del plan	600	2.250	–	–

Los cambios en el valor presente de la obligación por beneficios definidos son los siguientes:

	Planes de pensiones de beneficios definidos		**Beneficios por atención médica post-empleo**	
	20X8	**20X7**	**20X8**	**20X7**
Obligación por beneficios definidos inicial	18.400	11.600	6.405	5.439
Costo del servicio	850	750	479	411
Costo por intereses	950	1.000	803	705
Pérdidas actuariales (ganancias)	2.350	950	250	400
Pérdidas (ganancias) procedentes de reducciones del plan	(500)	–		
Pasivos cancelados derivados de liquidación de planes	–	(350)		
Pasivo asumido en una combinación de entidades	–	5.000		
Diferencias de cambio por planes extranjeros	900	(150)		
Beneficios pagados	(650)	(400)	(600)	(550)
Obligación por beneficios definidos final	22.300	18.400	7.337	6.405

Los cambios en el valor razonable de los activos del plan son los siguientes:

	Planes de pensiones de beneficios definidos	
	20X8	**20X7**
Valor razonable inicial de los activos del plan	17.280	9.200
Rendimientos esperados	900	650
Ganancias (pérdidas) actuariales	(300)	1.600
Activos distribuidos en liquidaciones	(400)	–
Aportaciones por empleador	700	350

Activos adquiridos en una combinación de entidades	–	6.000
Diferencias de cambio por planes extranjeros	890	(120)
Beneficios pagados	(650)	(400)
	18.420	17.280

La entidad espera realizar aportaciones por importe de 900 a sus planes de pensiones definidos en el año 20X9.

Las principales categorías de los activos del plan como porcentaje del total sobre los activos del plan son las que se indican a continuación:

	20X8	**20X7**
Acciones Europeas	30%	35%
Acciones Norteamericanas	16%	15%
Bonos Europeos	31%	28%
Bonos Norteamericanos	18%	17%
Propiedades	5%	5%

Principales suposiciones actuariales en la fecha de presentación (expresadas en promedios ponderados):

	20X8	**20X7**
Tasa de descuento a 31 de diciembre	5%	6.5%
Rendimiento esperado de los activos del plan a 31 de diciembre	5,4%	7%
Aumento futuro en los sueldos	5%	4%
Aumento futuro en las pensiones	3%	2%
Proporción de los empleados que optarán por el retiro anticipado antes de la edad normal	30%	30%
Incremento anual en los costos de atención médica	8%	8%
Cambios futuros en los beneficios médicos máximos gubernamentales	3%	2%

Los costos por cada variación porcentual de los beneficios médicos asumidos tienen un efecto significativo en los importes reconocidos en resultados (ahorro o desahorro). El cambio de un uno por ciento de variación en los costos de los beneficios médicos tendría los siguientes efectos:

	Incremento de un uno por ciento	**Disminución de un uno por ciento**
Efecto sobre el costo agregado del servicio y el costo de la participación	190	(150)
Efecto en la obligación por beneficios definidos	1.000	(900)

Los importes para el periodo actual y los cuatro anteriores han sido:

Planes de pensiones de beneficios definidos

	20X8	**20X7**	**20X6**	**20X5**	**20X4**
Obligación por beneficios definidos	(22.300)	(18.400)	(11.600)	(10.582)	(9.144)
Activos del plan	18.420	17.280	9.200	8.502	10.000
Superávit/(déficit)	(3.880)	(1.120)	(2.400)	(2.080)	856
Ajustes experimentados en los pasivos del plan	(1.111)	(768)	(69)	543	(642)
Ajustes experimentados en los activos del plan	(300)	1.600	(1.078)	(2.890)	2.777

Beneficios médicos post-empleo

	20X8	**20X7**	**20X6**	**20X5**	**20X4**
Obligación por beneficios definidos	7.337	6.405	5.439	4.923	4.221
Ajustes experimentados en los pasivos del plan	(232)	829	490	(174)	(103)

La entidad que informa también participa en un plan de beneficios definidos para todas las unidades del gobierno local en la Jurisdicción Y que proporciona pensiones vinculadas a los salarios finales y se financian por medio de pagos sobre la marcha. No es posible determinar ni el valor presente de la obligación económica de la entidad ni el costo por los servicios del periodo corriente, puesto que el plan calcula sus obligaciones con criterios que difieren significativamente de los utilizados por los estados financieros de [nombre de la entidad que informa]. [Descripción de los criterios] En función de estos criterios, los estados financieros del plan a 30 de junio de 20X6 muestran un pasivo de 27.525. El pasivo no cubierto a través de un fondo generará en el futuro pagos por parte de los empleadores participantes. El plan tiene aproximadamente 75.000 miembros, de los cuales 5.000 aproximadamente son o han sido empleados de [nombre de la entidad que informa], o son dependientes de aquéllos. El gasto reconocido en el estado de rendimiento financiero, que es igual a las aportaciones a realizar en el año y no está incluido en los saldos anteriores, fue de 230 (215 en el 20X7). Las aportaciones a realizar por la entidad en el futuro pueden sufrir aumentos sustanciales si otras entidades se retiran del plan.

Ilustración de la aplicación del párrafo 70

El problema

EI8. El párrafo 69 de la Norma impone un techo respecto al activo por beneficios definidos que puede reconocerse.

> 69. **El importe determinado según el párrafo 65 puede ser negativo (un activo). Una entidad medirá el activo resultante según el valor menor de entre los siguientes:**
>
> (a) **el importe determinado según el párrafo 65** [es decir, el superávit o déficit del plan más (menos) cualesquiera pérdidas (ganancias) no reconocidas]; **y**
>
> (b) **el total de:**
>
> (i) **cualesquiera pérdidas actuariales netas y costo de servicios pasados no reconocidos todavía (véanse los párrafos 105, 106 y 112); y**
>
> (ii) **el valor presente de cualesquiera beneficios económicos disponibles en forma de reembolsos del plan o reducciones en las aportaciones futuras al mismo. El valor presente de estos beneficios económicos se determinará utilizando la tasa de descuento especificado en el párrafo 91.**

EI9. Sin el párrafo 70 (véase más abajo), el párrafo 69(b)(i) tendría la siguiente consecuencia: diferir, en ocasiones, el reconocimiento de una pérdida (ganancia) actuarial al determinar el importe especificado en el párrafo 65 llevaría a reconocer una ganancia (pérdida) en el estado de rendimiento financiero.

EI10. El siguiente ejemplo ilustra el efecto de aplicar el párrafo 69 sin tener en cuenta el párrafo 70. El ejemplo supone que la política contable de la entidad consiste en no reconocer ganancias y pérdidas actuariales que estén dentro de la “banda de fluctuación” y amortizar las ganancias y pérdidas actuariales que estén fuera de dicha banda. (No es significativo si se usa o no la “banda de fluctuación”. El problema puede surgir siempre que se difiera el reconocimiento según el párrafo 65).

Ejemplo 1—Efecto de aplicar el párrafo 69 sin el párrafo 70

	A	**B**	**C**	**D=A+C**	**E=B+C**	**F= el menor entre D y E**	**G**
Año	Superávit en el plan	Beneficios económicos disponibles [párrafo 69(b)(ii)]	Pérdidas no reconocidas según el párrafo 65	Párrafo 65	Párrafo 69(b)	Techo de activo, es decir, activo reconocido	Ganancia reconocida en el año 2
1	100	0	0	100	0	0	–
2	70	0	30	100	30	30	30

EI11. Al final del año 1, existe un superávit de 100 en el plan (columna A en la tabla anterior), pero no hay beneficios económicos disponibles para la entidad, ya procedan de reembolsos o reducciones en las contribuciones futuras* (columna B). No hay ganancias y pérdidas sin reconocer según el párrafo 65 (columna C). Por tanto, si no hubiera un techo de activo, podría reconocerse un activo por importe de 100, que sería el importe especificado por el párrafo 65 (columna D). El techo de activo del párrafo 69 reduce a cero el importe del citado activo (columna F).

EI12. En el año 2, se produce una pérdida actuarial en el plan de 30 que reduce el superávit desde 100 hasta 70 (columna A), cuyo reconocimiento se difiere según el párrafo 65 (columna C). Así, si no hubiera un techo de activo, podría reconocerse un activo por importe de 100 (columna D). El techo de activo, sin tener en cuenta el párrafo 70, sería de 30 (columna E). Se reconocería entonces un activo de 30 (columna F), dando lugar así a un incremento en los ingresos (columna G), a pesar de que todo lo que ha sucedido es que ha disminuido un superávit del que la entidad no puede beneficiarse.

EI13. Un efecto similar, y también contrario a la intuición, podría surgir con las ganancias actuariales (en la medida que las mismas redujesen las pérdidas actuariales acumuladas no reconocidas).

Párrafo 70

EI14. El párrafo 70 prohíbe el reconocimiento de ganancias (pérdidas) que surjan exclusivamente del costo de servicios pasados y de pérdidas (ganancias) actuariales.

70. **La aplicación del párrafo 69 no dará como resultado una ganancia que sea reconocida, en el periodo corriente, solo por causa de una pérdida actuarial o del costo de servicios pasados, ni una pérdida que sea reconocida solo por causa de una ganancia actuarial en el**

* Basado en las condiciones reales del plan.

periodo corriente. La entidad, por tanto, reconocerá inmediatamente, según el párrafo 65, los importes siguientes, en la medida que aparezcan en el proceso de determinación del activo por beneficios definidos de acuerdo con el párrafo 69(b):

(a) **las pérdidas netas actuariales y el costo de servicios pasados correspondientes al periodo corriente, en la medida que excedan cualquier reducción en el valor presente de los beneficios económicos especificados en el párrafo 69(b)(ii). Si no hay cambio o se ha producido un incremento en el valor presente de los beneficios económicos, se reconocerá inmediatamente, según el párrafo 65, el importe total de las pérdidas actuariales netas y del costo de servicios pasados correspondientes al periodo corriente.**

(b) **las ganancias netas actuariales después de deducir el costo de servicios pasados del periodo corriente, en la medida que excedan cualquier incremento en el valor presente de los beneficios económicos especificados en el párrafo 69(b)(ii). Si no hay cambio o se ha producido un decremento en el valor presente de los beneficios económicos, se reconocerá inmediatamente, según el párrafo 65, el importe total de las ganancias actuariales netas correspondientes al periodo corriente, después de la deducción del costo de servicios pasados de este mismo periodo.**

EI15. Los siguientes ejemplos ilustran los resultados de aplicar el párrafo 70. Como anteriormente, se supone que la política contable de la entidad consiste en no reconocer ganancias y pérdidas actuariales que estén dentro de la “banda de fluctuación”, y amortizar las ganancias y pérdidas que estén fuera de dicha banda. En aras de la simplicidad, se ignora en los ejemplos la amortización periódica que correspondería a las ganancias y pérdidas no reconocidas fuera de la banda de fluctuación.

Ejemplo 1 (continuación) – Ajuste cuando existen pérdidas actuariales y no se producen cambios en los beneficios económicos disponibles

	A	**B**	**C**	**D=A+C**	**E=B+C**	**F= el menor entre D y E**	**G**
Año	Superávit en el plan	Beneficios económicos disponibles [párrafo 69(b)(ii)]	Pérdidas no reconocidas según el párrafo 65	Párrafo 65	Párrafo 69(b)	Techo de activo, es decir, activo reconocido	Ganancia reconocida en el año 2
1	100	0	0	100	0	0	–
2	70	0	0	70	0	0	0

EI16. Los hechos son como los del ejemplo 1 anterior. Al aplicar el párrafo 70, no hay cambio en los beneficios económicos disponibles para la entidad*, de forma que se reconoce inmediatamente, según el párrafo 65 (columna D), la totalidad de la pérdida actuarial de 30. El techo de activo sigue siendo cero (columna F) y no se reconoce ninguna ganancia.

EI17. En efecto, la pérdida actuarial de 30 se reconoce inmediatamente, pero se compensa con la reducción en el efecto del techo de activo.

	Activo en el Estado de situación financiera según el párrafo 65 (columna D anterior)	**Efecto del techo de activo**	**Techo de activo (columna F anterior)**
Año 1	100	(100)	0
Año 2	70	(70)	0
Ganancia/(pérdida)	(30)	(30)	0

EI18. En el ejemplo anterior, no hay cambio en el valor presente de los beneficios económicos disponibles para la entidad. La aplicación del párrafo 70 se hace más compleja cuando hay cambios en el valor presente de los beneficios económicos disponibles, tal como queda ilustrado en los ejemplos que siguen.

Ejemplo 2 – Ajuste cuando hay pérdidas actuariales y un decremento en los beneficios económicos disponibles

	A	**B**	**C**	**D=A+C**	**E=B+C**	**F= el menor entre D y E**	**G**
Año	Superávit en el plan	Beneficios económicos disponibles [párrafo 69(b)(ii)]	Pérdidas no reconocidas según el párrafo 65	Párrafo 65	Párrafo 69(b)	Techo de activo, es decir, activo reconocido	Ganancia reconocida en el año 2
1	60	30	40	100	70	70	–
2	25	20	50	75	70	70	0

EI19. Al final del año 1, hay un superávit de 60 en el plan (columna A) y beneficios económicos disponibles para la entidad por 30 (columna B). Existen pérdidas no reconocidas de 40, según el párrafo 65 (columna C). De esta forma, si no hubiera un techo de activo, se reconocería un activo por importe de 100 (columna D). El techo de activo limita este importe a 70 (columna F).

* El término “beneficios económicos disponibles para la entidad” hace referencia a los beneficios económicos que cumplen las condiciones para su reconocimiento según el párrafo 69(b)(ii).

EI20. En el año 2, una pérdida actuarial de 35 en el plan reduce el superávit desde 60 a 25 (columna A). Los beneficios económicos disponibles para la entidad caen por valor de 10, desde 30 a 20 (columna B). Aplicando el párrafo 70, la pérdida actuarial de 35 se descompone como sigue:

Pérdida actuarial igual a la reducción en los beneficios económicos	10
Pérdida actuarial que excede la reducción en los beneficios económicos	25

EI21. De acuerdo con el párrafo 70, se reconocen inmediatamente, según el párrafo 65* (columna D), 25 de esa pérdida actuarial. La reducción en los beneficios económicos por importe de 10 se incluye en las pérdidas no reconocidas acumuladas, que se incrementan hasta 50 (columna C). El techo de activo, por lo tanto, permanece en 70 (columna E) y no se reconoce ninguna ganancia.

EI22. En efecto, se reconoce inmediatamente una pérdida actuarial de 25, pero queda compensada por la reducción en el efecto del techo de activo.

	Activo en el Estado de situación financiera según el párrafo 65 (columna D anterior)	**Efecto del techo de activo**	**Techo de activo (columna F anterior)**
Año 1	100	(30)	70
Año 2	75	(5)	70
Ganancia/(pérdida)	(25)	25	0

Ejemplo 3 – Ajuste cuando hay ganancias actuariales y un decremento en los beneficios económicos disponible para la entidad

	A	**B**	**C**	**D=A+C**	**E=B+C**	**F= el menor entre D y E**	**G**
Año	Superávit en el plan	Beneficios económicos disponibles [párrafo 69(b)(ii)]	Pérdidas no reconocidas según el párrafo 65	Párrafo 65	Párrafo 69(b)	Techo de activo, es decir, activo reconocido	Ganancia reconocida en el año 2
1	60	30	40	100	70	70	–
2	110	25	40	150	65	65	(5)

* La aplicación del párrafo 70 permite diferir el reconocimiento de algunas ganancias y pérdidas actuariales, según el párrafo 65 y, por tanto, incluirlas en el cálculo del techo de activo. Por ejemplo, las pérdidas actuariales no reconocidas acumuladas que han sido repuestas, por causa de que el importe especificado por el párrafo 69(b) no es menor que el especificado por el párrafo 65, no serán reconocidas inmediatamente en el momento que el importe especificado en el párrafo 69(b) se haga menor. En su lugar, el reconocimiento de las mismas continuará difiriéndose según la línea trazada por la política contable de la entidad. Las pérdidas no reconocidas acumuladas, en este ejemplo, son pérdidas cuyo reconocimiento se difiere, incluso cuando se aplica el párrafo 70.

EI23. Al final del año 1, hay un superávit de 60 en el plan (columna A) y beneficios económicos disponibles para la entidad por 30 (columna B). Hay pérdidas no reconocidas, según el párrafo 65, por importe de 40, que han surgido antes de que tuviera efecto el techo de activo (columna C). De esta forma, si no hubiera un techo de activo, se reconocería un activo por importe de 100 (columna D). El techo de activo limita este importe a 70 (columna F).

EI24. En el año 2, una ganancia actuarial de 50 en el plan incrementa el superávit de 60 a 110 (columna A). Los beneficios económicos disponibles para la entidad disminuyen por importe de 5 (columna B). Al aplicar el párrafo 70, no hay incremento en los beneficios económicos disponibles para la entidad. Por tanto, se reconoce inmediatamente, según el párrafo 65, la ganancia actuarial total de 50 (columna D), y la pérdida no reconocida acumulada permanece con un valor de 40 (columna C). El techo de activo disminuye hasta 65 por causa de la reducción en los beneficios económicos. Esta reducción no es una pérdida actuarial, según se define este concepto en la NICSP 25 y, por tanto, no cumple las condiciones para su reconocimiento diferido.

EI25. En efecto, se reconoce inmediatamente una ganancia actuarial de 50, pero queda (más que) compensada por el incremento en el efecto del techo de activo.

	Activo en el Estado de situación financiera según el párrafo 65 (columna D anterior)	**Efecto del techo de activo**	**Techo de activo (columna F anterior)**
Año 1	100	(30)	70
Año 2	150	(85)	65
Ganancia/(pérdida)	50	(55)	(5)

EI26. En los ejemplos 2 y 3, hay una reducción en los beneficios económicos disponibles para la entidad. No obstante, en el ejemplo 2 no se reconoce la pérdida, mientras que se procede a su reconocimiento en el ejemplo 3. Esta diferencia de tratamiento es congruente con el tratamiento de los cambios en el valor presente de los beneficios económicos antes de que el párrafo 70 fuera introducido. El propósito del citado párrafo 70 es, únicamente, el de prevenir que se reconozcan ganancias (pérdidas) por causa del costo de servicios pasados o de pérdidas (ganancias) actuariales. En la medida de lo posible, todas las demás consecuencias del reconocimiento diferido y del techo de activo quedan inalteradas.

Ejemplo 4 – Ajuste en un periodo en el cual deja de tener efecto el techo de activo

	A	**B**	**C**	**D=A+C**	**E=B+C**	**F= el menor entre D y E**	**G**
Año	Superávit en el plan	Beneficios económicos disponibles [párrafo 69(b)(ii)]	Pérdidas no reconocidas según el párrafo 65	Párrafo 65	Párrafo 69(b)	Techo de activo, es decir, activo reconocido	Ganancia reconocida en el año 2
1	60	25	40	100	65	65	–
2	(50)	0	115	65	115	65	0

EI27. Al final del año 1, hay un superávit de 60 en el plan (columna A) y están disponibles beneficios económicos para la entidad por 25 (columna B). Hay pérdidas no reconocidas, según el párrafo 65, por importe de 40, que han surgido antes de que tuviera efecto el techo de activo (columna C). De esta forma, si no hubiera un techo de activo, se reconocería un activo por importe de 100 (columna D). El techo de activo limita este importe a 65 (columna F).

EI28. En el año 2, una pérdida actuarial de 110 en el plan convierte el superávit de 60 en un déficit de 50 (columna A). Los beneficios económicos disponibles para la entidad disminuyen desde 25 a 0 (columna B). Para aplicar el párrafo 70, es necesario determinar qué parte de la pérdida actuarial surge al determinar el activo por beneficios definidos de acuerdo con el párrafo 69(b). Una vez que el superávit se convierte en déficit, el importe determinado en virtud del párrafo 65 es menor que el total neto según el párrafo 69(b). Por tanto, la pérdida actuarial que surge al determinar el activo por beneficios definidos de acuerdo con el párrafo 69(b) es la pérdida que reduce el superávit a cero, es decir, por importe de 60. La pérdida actuarial se descompone, por tanto, como sigue:

Pérdida actuarial que surge al medir según el párrafo 69(b) el activo por beneficios definidos:

Pérdida actuarial que iguala la reducción en los beneficios económicos	25
Pérdida actuarial que excede la reducción en los beneficios económicos	35
	60
Pérdida actuarial que surge al medir según el párrafo 65 el activo por beneficios definidos	50
Pérdida actuarial total	110

EI29. De acuerdo con el párrafo 70, se reconocen inmediatamente, según el párrafo 65 (columna D), 35 de esa pérdida actuarial; 75 (25 + 50) de la citada pérdida se incluyen en las pérdidas acumuladas no reconocidas, que se incrementan

hasta 115 (columna C). El importe determinado según el párrafo 65 se convierte en 65 (columna D), y el determinado según el párrafo 69(b) se convierte en 115 (columna E). El activo reconocido es el menor de los dos, es decir 65 (columna F), y por tanto no se reconoce ni ganancia ni pérdida (columna G).

EI30. En efecto, se reconoce inmediatamente una pérdida actuarial de 35, pero queda compensada por la reducción en el efecto del techo de activo.

	Activo en el Estado de situación financiera según el párrafo 65 (columna D anterior)	**Efecto del techo de activo**	**Techo de activo (columna F anterior)**
Año 1	100	(35)	65
Año 2	65	0	65
Ganancia/(pérdida)	(35)	35	0

Notas

1. Al aplicar el párrafo 70 en situaciones donde se produce un incremento en el valor presente de los beneficios económicos disponibles para la entidad, es importante recordar que el valor presente de los beneficios económicos disponibles no puede exceder del superávit del plan.*

2. En la práctica, las mejoras en los beneficios producen frecuentemente un costo de servicios pasados, así como un incremento en las contribuciones futuras esperadas, debido al incremento de los costos de servicios corrientes de los años futuros. El incremento en las contribuciones futuras esperadas puede incrementar los beneficios económicos disponibles para la entidad en forma de reducciones anticipadas en tales contribuciones futuras. La prohibición de reconocer una ganancia en el periodo corriente solo como resultado del costo de servicios pasados, no previene el reconocimiento de una ganancia que proceda de un incremento en los beneficios económicos. De forma similar, un cambio en las suposiciones actuariales, que produzca una pérdida actuarial, puede también aumentar las contribuciones futuras esperadas y, por tanto, los beneficios económicos disponibles para la entidad en la forma de reducciones anticipadas en las contribuciones futuras. De nuevo, la prohibición de reconocer una ganancia, en el periodo corriente, solo como resultado de una pérdida actuarial, no previene el reconocimiento de una ganancia que proceda de un incremento en los beneficios económicos.

* En el ejemplo para ilustrar el párrafo 73 de la NICSP 25, el valor presente de los reembolsos futuros disponibles de las aportaciones no podría exceder el superávit del plan por importe de 90.

Comparación con la NIC 19

La NICSP 25 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 19 (2004) e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 19 como resultado del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 25 y la NIC 19 son las siguientes:

- La NICSP 25 contiene una guía adicional sobre planes de incentivos en el sector público.
- Para el descuento de obligaciones post-empleo, la NIC 19 requiere que las entidades apliquen una tasa de descuento basada en rendimientos de bonos corporativos de alta calidad que deben corresponderse con la moneda y plazo estimado de pago de las obligaciones por beneficios post-empleo. El requerimiento de la NICSP 25 es que las entidades apliquen una tasa que refleje el valor temporal del dinero. La NICSP 25 también contiene un requerimiento para que las entidades revelen información acerca de los criterios con que se ha determinado la tasa de descuento.
- La NICSP 25 incluye una presunción refutable de que los pagos por incapacidad prolongada no están normalmente sujetos al mismo grado de incertidumbre que la medición de los beneficios post-empleo. Cuando esta presunción es refutada, la entidad considera si algunos o todos los pagos por incapacidad prolongada deben contabilizarse de la misma forma que los beneficios post-empleo. La NIC 19 no incluye dicha presunción refutable.
- La NICSP 25 requiere que las entidades determinen un pasivo inicial para los planes de beneficios definidos cuando se adopta por primera vez. Si este pasivo es mayor o menor que el pasivo que se hubiese reconocido en la misma fecha de acuerdo con la anterior política contable de la entidad, se requiere que la entidad reconozca ese incremento/disminución en los resultados (ahorro o desahorro) acumulados iniciales. La NIC 19 requiere determinar un pasivo transitorio para los planes de beneficios definidos y, si ese importe es mayor que el que se hubiese reconocido de acuerdo con la anterior política contable, se permite a las entidades reconocer el incremento durante un periodo de hasta cinco años desde la fecha de adopción.
- La NICSP 25 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 19. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos “ingreso” (en lugar de ingreso de actividades ordinarias) y “estado de rendimiento financiero”. Los términos equivalentes en la NIC 19 son “ingreso e ingreso de actividades ordinarias” y “estado de resultados”.