

## NICSP 1—PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

### Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público ha sido básicamente elaborada a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* publicada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). En 2001, en sustitución del IASC, se constituyeron el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y la Fundación para el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). Las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) emitidas por el IASC permanecerán en vigor mientras no sean modificadas o retiradas por el IASB. La presente publicación del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores reproduce extractos de la NIC 1, con autorización del IASC.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASCF: IASCF Publications Department, 1<sup>st</sup> Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Email: [publications@iasc.org](mailto:publications@iasc.org)

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

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

“IAS,” “IASC,” “IASCF,” “IASB” and “International Accounting Standards” son Marcas Registradas del IASCF y no deben ser usadas sin el consentimiento del IASCF.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL  
SECTOR PÚBLICO—NICSP 1**

**PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

**CONTENIDO**

|   | Párrafo |
|---|---------|
| OBJECTIVO   |         |
| ALCANCE .....   | 1–5     |
| DEFINICIONES .....  | 6–12    |
| Entidad Económica .....   | 7–9     |
| Beneficios Económicos Futuros o Potencial de Servicio .....   | 10      |
| Empresas Públicas .....   | 11      |
| Activos netos/patrimonio neto .....   | 12      |
| FINALIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS .....  | 13–16   |
| RESPONSABILIDAD POR LA EMISIÓN DE LOS ESTADOS<br>FINANCIEROS .....  | 17–18   |
| COMPONENTES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS .....  | 19–24   |
| CONSIDERACIONES GENERALES .....   | 25–63   |
| Presentación Razonable y Cumplimiento de las Normas<br>Internacionales de Contabilidad del Sector Público ..... | 25–36   |
| Políticas Contables .....   | 37–42   |
| Negocio en Marcha .....   | 43–46   |
| Uniformidad en la Presentación .....  | 47–49   |
| Importancia relativa y agrupación de datos .....  | 50–53   |
| Compensación .....  | 54–59   |
| Información Comparativa .....   | 60–63   |
| ESTRUCTURA Y CONTENIDO .....  | 64–133  |
| Introducción .....  | 64–74   |
| Identificación de los Estados Financieros .....   | 66–70   |
| Periodo sobre el que se informa .....   | 71–73   |
| Oportunidad .....   | 74      |

|   |         |
|---|---------|
| Estado de situación financiera o estado de situación financiera o balance general general.....  | 75–100  |
| Distinción entre Corriente y No Corriente.....  | 75–78   |
| Activos Corrientes.....   | 79–82   |
| Pasivos Corrientes.....   | 83–88   |
| Información a revelar dentro del cuerpo del Estado de situación financiera o estado de situación financiera o balance general general.....                | 89–94   |
| Información a revelar dentro del cuerpo del Estado de situación financiera o estado de situación financiera o balance general general o en las Notas..... | 95–100  |
| Estado de rendimiento financiero.....   | 101–113 |
| Información a revelar en el cuerpo del Estado de rendimiento financiero.....  | 101–103 |
| Información a revelar en el cuerpo del Estado de rendimiento financiero o en las Notas.....   | 104–113 |
| Cambios en el activos netos/patrimonio neto.....  | 114–120 |
| Estado de Flujos de Efectivo.....   | 121     |
| Notas a los Estados Financieros.....  | 122–133 |
| Estructura.....   | 122–127 |
| Revelación de las Políticas Contables.....  | 128–132 |
| Otras informaciones a revelar.....  | 133     |
| DISPOSICIONES TRANSITORIAS.....   | 134–135 |
| FECHA DE VIGENCIA.....  | 136–137 |
| APÉNDICE 1 – ILUSTRACIONES SOBRE LA ESTRUCTURA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS   |         |
| APÉNDICE 2 – CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA  |         |
| COMPARACIÓN CON LA NIC 1  |         |

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO—NICSP 1

## PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

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

### **Objetivo**

El objetivo de la presente Norma es establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósito de información 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 directrices 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 presentación de las transacciones y sucesos o hechos particulares, se abordan en otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

### **Alcance**

1. **La presente Norma es de aplicación a efectos de presentación de todos los estados financieros, con propósito de información general, que se preparen y presenten sobre la base contable de acumulación (o devengo) conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.**
2. Los estados financieros con propósito de información 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. Ejemplos de este tipo de usuario son los contribuyentes de impuestos y tasas, los miembros de órganos legislativos, acreedores, proveedores, medios de comunicación y trabajadores. Son estados financieros con propósito de información general 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.
3. La presente Norma se aplica por igual tanto a los estados financieros de una entidad individual como a los estados financieros consolidados de una entidad

económica, como es el caso de los estados financieros del gobierno en su conjunto.

4. **La presente Norma se aplica a todas las entidades del sector público, excepto a las Empresas Públicas.**
5. Las Empresas Públicas (EPs) deberán aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). La Guía N° 1 del Comité del Sector Público, *Presentación de Información Financiera por las Empresas Públicas*, señala que las NICs son de aplicación para todas las organizaciones empresariales, sin importar que éstas pertenezcan al sector privado o al sector público. Por ello, la Guía N° 1 recomienda que las EPs presenten sus estados financieros de acuerdo, en todos los aspectos materiales, con las NICs.

## Definiciones

6. Los términos siguientes se usan, en la presente Norma, con los significados que a continuación se especifica:

**Actividades de Operación (Operating activities)** son las actividades de la entidad que no pueden ser calificadas como de inversión o financiación.

**Activos (Assets)** son los bienes y derechos controlados por la entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluirán a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial<sup>1</sup> de servicio.

**Activo Calificado (Qualifying asset)** es el activo que necesariamente requiere un período de tiempo sustancial antes de estar listo para el uso o venta a que está destinado.

**Activo financiero (Financial asset)** es todo activo que posee una cualquiera de las siguientes formas:

- (a) efectivo;
- (b) un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero por parte de otra entidad;

---

<sup>1</sup> *Comentario:* Los activos proporcionan los medios para que las entidades alcancen sus objetivos. Los activos que son utilizados para la distribución de bienes o prestación de servicios de acuerdo con los objetivos de una entidad, pero no generan directamente entradas de efectivo, son descritos habitualmente como portadores de un “potencial de servicio”. Los activos que son utilizados para generar entradas de efectivo son descritos habitualmente como portadores de “beneficios económicos futuros”. Para abarcar todos los usos que pueden darse a los activos, esta serie de Normas utiliza el término “beneficios económicos futuros o un potencial de servicio” para describir las características esenciales de los activos.

- (c) un derecho contractual a intercambiar instrumentos financieros con otra entidad, en condiciones que son potencialmente favorables; o
- (d) un título patrimonial de otra entidad.

**Activos netos/patrimonio neto<sup>2</sup> (Net assets/equity)** es la porción residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

**Aportes de Capital (Contributions from owners)** son los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que ha sido aportado a la entidad por parte de terceros ajenos a la misma, con excepción de los que implican endeudamiento, que establecen una participación financiera en el patrimonio de la entidad, que:

- (a) por una parte, conlleva derechos sobre la distribución de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de la entidad durante su existencia, haciéndose tal distribución a discreción de los propietarios o sus representantes, y, por otra parte, conlleva derechos sobre la distribución del excedente del activo, sobre el pasivo en caso de liquidación de la entidad; y/o
- (b) puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o devolución.

**(Entidad) Asociada (Associate)** es aquella en que el inversionista tiene una influencia significativa, y no es ni una entidad controlada ni un negocio conjunto en el que participa dicho inversor.

**Base contable de acumulación (o devengo) (Accrual basis)** es el método contable por el 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 sobre la base contable de acumulación (o devengo) son: activo, pasivo, activos netos/patrimonio neto e ingresos ordinarios/recursos y gastos.

**Control (Control)** es la potestad de dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad, de tal forma que se obtengan beneficios de sus actividades.

**Costos por intereses (Borrowing costs)** son los intereses y otros gastos en que incurre una entidad en relación con operaciones de endeudamiento.

---

<sup>2</sup> *Comentario:* "Activos netos/Patrimonio neto" es el término utilizado en esta serie de Normas para referirse a la medida residual en el estado de situación financiera o balance general (activos menos pasivos). Los activos netos/patrimonio neto puede ser positivo o negativo. Se pueden utilizar otros términos en lugar de activos netos/patrimonio neto siempre y cuando su significado quede claro.

**Diferencia de Cambio (Exchange difference)** es la variación que surge por presentar el mismo número de unidades de una moneda extranjera en términos de la moneda de los estados financieros, utilizando dos tasas de cambio diferentes

**Distribuciones a los Propietarios o Aportantes (Distribution to owners)** son aquellas que constituyen 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.

**Efectivo** comprende tanto la existencia de dinero en caja como los depósitos bancarios a la vista.

**Empresa Pública<sup>3</sup> (Government Business Enterprise)** es la entidad que reúne todas las características siguientes:

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

**Entidad Controlada (Controlled entity)** es aquella que está bajo control de otra (a la que se le denomina entidad controladora)

**Entidad Controladora (Controlling entity)** es la entidad que tiene una o más entidades bajo su control.

---

<sup>3</sup> *Comentario:* Las empresas públicas incluyen tanto empresas que realizan actividades comerciales o productivas, tales como empresas del sector público que prestan servicios públicos, y entidades financieras. Las empresas públicas no son, en sustancia, diferentes de aquellas que realizan actividades similares en el sector privado. Generalmente, las empresas públicas operan para obtener un beneficio, aunque algunas pueden tener ciertas obligaciones 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 tratamiento contable de las entidades controladas” proporciona pautas para determinar si existe control a efectos de presentación de información financiera, debiéndose tener en cuenta esta Norma para determinar si una empresa pública es controlada por otra entidad del sector público.

**Entidad Económica**<sup>4</sup> (Economic entity) es el grupo de entidades que comprende a una entidad controladora y una o más entidades controladas.

**Equivalentes de efectivo** (Cash equivalents) son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo despreciable de cambios en su valor.

**Errores Fundamentales** (Fundamental errors) son los errores que, habiendo sido descubiertos en el periodo corriente, resultan de una importancia tal que hacen que los estados financieros de uno o más periodos anteriores no puedan ser considerados fidedignos tal como fueron emitidos en su momento.

**Estados financieros consolidados** (Consolidated financial statements) son los estados financieros de una entidad económica, que se presentan como estados de una sola entidad.

**Fecha de los estados financieros** (Reporting date) es la que corresponde al último día del periodo al que se refieren los estados financieros.

**Flujos de efectivo** son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes de efectivo.

**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 neto, excepto los relativos a lo distribuido a los propietarios.

**Ingreso ordinario/recurso** (Revenue) 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 neto, que no esté relacionado con las aportaciones de capital.

---

<sup>4</sup> *Comentario:* El término “entidad económica” se utiliza en esta serie de normas para definir, a efectos de presentación de los estados financieros, un grupo de entidades que comprenden la entidad controladora y todas las entidades controladas. Otros términos también utilizados en algunas ocasiones para referirse a una entidad económica son “entidad administrativa,” “entidad financiera” (NICSP 4 entidad que presenta información financiera), “entidad consolidada” y “grupo”.

Una entidad económica puede incluir entidades que persiguen objetivos de carácter social y comercial. Por ejemplo, un departamento gubernamental de vivienda puede ser una entidad económica que incluya entidades que proporcionan vivienda a un precio simbólico, así como entidades que proporcionan alojamiento a precios de mercado.



**Intereses Minoritarios** (Minority interest) constituyen aquella parte del resultado neto (ahorro o desahorro) de las operaciones, así como de los activos netos de la entidad subsidiaria, que no pertenecen, bien sea directa o indirectamente a través de otras entidades controladas, a la entidad controladora del grupo.

**Materialidad (Importancia Relativa) (Materiality)**, la información tiene importancia relativa, o es material, cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir de los estados financieros. La materialidad depende de la naturaleza o magnitud de la partida (o rubro) o error juzgados en las particulares circunstancias de la omisión o tergiversación.

**Método de la Participación** (Equity method) es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo, y es ajustada posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, la porción de activos netos de la entidad que corresponde al inversionista. El Estado de rendimiento financiero recoge la proporción de los resultados de las operaciones de la entidad participada que corresponde al inversionista.

**Moneda de los Estados Financieros** (Reporting currency) es la moneda usada por la entidad para presentar sus estados financieros.

**Moneda Extranjera** (Foreign currency) es una moneda distinta a la moneda de presentación de los estados financieros de la entidad.

**Negocio Conjunto** (Joint venture) es un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más entidades participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto.

**Operación en el extranjero** (Foreign operation) es toda actividad que realiza una entidad controlada, asociada, negocio conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades se fundamentan o llevan a cabo en un país diferente al de la entidad que informa.-

**Partidas (o rubros) Extraordinarias** (Extraordinary items) son ingresos ordinarios/recursos 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.

**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.

**Políticas contables (Accounting policies) son los principios, bases, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por una entidad en la preparación y presentación de sus estados financieros.**

**Resultado neto (ahorro o desahorro) de las Actividades Ordinarias (Surplus/deficit from ordinary activities) es el importe que se obtiene después de deducir de los ingresos ordinarios/recursos provenientes de las actividades ordinarias, los gastos que se originan por las mismas.**

**Resultado neto (ahorro o desahorro) (Net surplus/deficit) es el constituido por los siguientes componentes:**

- (a) el resultado neto (ahorro o desahorro) de las actividades ordinarias; y
- (b) las partidas extraordinarias.

**Valor Razonable (Fair value) el importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes concededoras e interesadas, que actúan en condiciones de independencia mutua.**

#### **Entidad Económica**

- 7. El término "entidad económica" se usa en la presente Norma para definir, al grupo de entidades que comprende a la entidad controladora y a las entidades controladas a efectos de presentación de la información financiera.
- 8. También se usan, para referirse a una entidad económica, los términos "entidad administrativa," "entidad que presenta información financiera," "entidad consolidada" y "grupo."
- 9. Una entidad económica puede incluir entidades que tengan objetivos tanto de política social como de tipo comercial. Por ejemplo, un organismo gubernamental de vivienda puede ser una entidad económica que incluya entidades que proporcionen vivienda de interés social y entidades que proporcionen alojamiento en régimen de actividad comercial.

#### **Beneficios Económicos Futuros o Potencial de Servicio**

- 10. Los activos son los medios que poseen 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 poder englobar 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 a las entidades que realizan actividades similares en el sector privado. Las EP generalmente operan para obtener un beneficio, aunque algunas de ellas puedan tener ciertas obligaciones de servicio a la comunidad, bajo las cuales se les exige proveer de bienes y servicios a determinados individuos y organizaciones de la comunidad, ya sea sin cargo alguno, o con un cargo reducido. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de Entidades Controladas* 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.

**Activos netos/patrimonio neto**

12. El término "Activos netos/patrimonio neto" se usa, en la presente Norma, para referirse al valor residual resultante en el Estado de situación financiera o estado de situación financiera o balance general general (activo menos pasivo). Los activos netos/patrimonio neto puede ser positivo o negativo. Se pueden usar otros términos en lugar de activos netos/patrimonio neto, a condición de que su significado quede claro.

**Finalidad de los estados financieros**

13. Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y de las transacciones llevadas a cabo por una entidad. El objetivo de los estados financieros, con propósito de información general, es suministrar información acerca de la situación financiera, resultados, y flujos de efectivo de la 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, deberían 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;
  - (e) suministrando información agregada que sea útil para evaluar el desempeño de la entidad en función de sus costos de servicio, eficiencia y logros.
14. Los estados financieros de uso 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. Los estados financieros pueden 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.
15. 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 neto;
  - (d) ingresos ordinarios/recursos;
  - (e) gastos; y
  - (f) sus flujos de efectivo.
16. Si bien la información que contienen los estados financieros puede ser relevante a efectos de alcanzar los objetivos señalados en el párrafo 13, es improbable que esta información baste para hacer posible el logro de los mismos. Especialmente en entidades cuyo objetivo primario no sea la obtención de un beneficio, puesto que es más probable que sus administradores tengan la responsabilidad tanto de cumplir con su obligación de suministrar el servicio, como de alcanzar 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**

17. 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 (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 interventor o el contador general).

18. 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 interventor o el contador general) y el ministro de finanzas (o su equivalente).

### **Componentes de los estados financieros**

19. **Un conjunto completo de estados financieros consta de los siguientes componentes:**
  - (a) **un estado de situación financiera o balance general;**
  - (b) **un Estado de rendimiento financiero;**
  - (c) **Cambios en los Activos netos/patrimonio neto;**
  - (d) **un Estado de Flujos de Efectivo; y**
  - (e) **políticas contables utilizadas y demás notas explicativas.**
20. Los componentes enumerados en el párrafo 19 reciben diferentes denominaciones, tanto dentro de las distintas jurisdicciones, como entre una jurisdicción y otra. El estado de situación financiera o balance general puede también recibir la denominación de estado de situación financiera o estado de activos y pasivos. El estado de rendimiento financiero puede también denominarse estado de ingresos ordinarios/recursos y gastos, estado de rendimientos financieros, estado de operaciones (o estado de gestión) o estado o cuenta de pérdidas y ganancias. Las notas a los estados financieros pueden incluir conceptos que, en algunas jurisdicciones, se remiten a los denominados "anexos."
21. Los estados financieros suministran a los usuarios información sobre los recursos y obligaciones de la entidad en la fecha de presentación de los mismos 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.

22. Es típico de las entidades del sector público el 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. La presente Norma recomienda que cuando los estados financieros y el presupuesto sigan el mismo método contable, 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:
- (a) el uso de una estructura en forma de lista para los estados financieros, con columnas separadas para las cifras presupuestadas y las ejecutadas. Para completar la información, puede presentarse también una columna que muestre las variaciones respecto al presupuesto o respecto a cada asignación; y
  - (b) una información del responsable o responsables de la preparación de los estados financieros, precisando que no se han superado las cuantías presupuestadas. 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 (o rubros) de los estados financieros.
23. Es recomendable que las entidades presenten información adicional que ayude a los usuarios a evaluar el desempeño 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 indicadores de medios y logros, estados de resultados, revisión de programas y otros informes de gestión sobre los logros de la entidad durante el ejercicio presentado.
24. También es recomendable que las entidades revelen información sobre el cumplimiento de 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 desempeño 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 Cumplimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

25. Los estados financieros deben presentar fielmente la situación financiera y resultados de la entidad. La aplicación correcta de las de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar, en la práctica totalidad de los casos, a estados financieros que proporcionen esa presentación razonable.
26. Toda entidad cuyos estados financieros sigan las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público debe dar cuenta de este hecho. No debe señalarse que los estados financieros siguen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a menos que aquellos cumplan con todos los requisitos de cada NICSP que les sea de aplicación.
27. Los tratamientos contables inadecuados no quedan justificados ni facilitando información acerca de las políticas contables seguidas, ni por la inclusión de notas u otro material explicativo al respecto.
28. En la extremadamente inusual circunstancia de que la administración llegue a la conclusión de que el cumplimiento de un requisito exigido por una Norma podría confundir, y por tanto que es preciso abandonarlo para lograr una presentación razonable, la entidad deberá informar sobre los siguientes extremos:
  - (a) que la administración de la entidad ha llegado a la conclusión de que los estados financieros que se presentan constituyen la representación razonable de la situación financiera y resultados, así como de los flujos de efectivo de la entidad;
  - (b) que la entidad ha cumplido, en todos los aspectos significativos, con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público que le son aplicables salvo en lo que respecta a la Norma que ha abandonado para lograr la presentación razonable;
  - (c) la Norma que la entidad ha dejado de cumplir, la naturaleza de la discrepancia con el tratamiento que la Norma requiere, las razones del abandono de este tratamiento en las circunstancias actuales y el tratamiento alternativo adoptado; y
  - (d) el impacto financiero que la mencionada desviación produce en el resultado neto (ahorro o desahorro) de la entidad y sobre los activos, pasivos, activos netos/patrimonio neto y flujos de efectivo, para cada periodo sobre el que se presente información.

29. A veces se señala que los estados financieros están “basados en” o “cumplen con los requisitos más significativos de,” o bien que se han confeccionado “en cumplimiento de los requisitos contables” de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Puede no haber mayor información al respecto, aunque queda claro, por las expresiones utilizadas, que ciertas obligaciones significativas respecto a la información, y probablemente respecto a la contabilización, no han sido cumplidas. Tales afirmaciones son engañosas, porque restan valor a la fiabilidad y la comprensibilidad de los estados financieros.
30. Con el fin de asegurar que los estados financieros que afirman cumplir con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público observen las normas requeridas por los usuarios internacionalmente, esta Norma incorpora el requisito general de que los estados financieros deben tener una presentación razonable, ofreciendo las instrucciones pertinentes sobre cómo cumplir esta obligación de razonabilidad, y dando además instrucciones complementarias para determinar las extremadamente inusuales circunstancias en las que pudiera haber sido necesario abandonar alguna Norma. Sin embargo, si una entidad adopta las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, la mera existencia de normativa nacional que esté en contradicción con las NICSP (por ejemplo, cuando los requisitos de presentación de información financiera establecidos por el gobierno entran en conflicto con dichas Normas) no es, por sí misma, razón suficiente para justificar la falta de observación de una Norma en los estados financieros preparados utilizando las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.
31. Las desviaciones de los requisitos de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, que se hagan con el fin de cumplir con los requisitos de presentación de información financiera reglamentaria/legal en una determinada jurisdicción, no son desviaciones que puedan considerarse necesarias para alcanzar una presentación razonable como se resume en el párrafo 28. Si estas desviaciones son significativas, la entidad no puede expresar que cumple con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público - NICSP.
32. En la práctica totalidad de los casos, se consigue la presentación razonable mediante el cumplimiento, en todos sus extremos significativos, de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público que sean aplicables. La presentación razonable exige:
- (a) seleccionar y aplicar políticas contables de acuerdo con el párrafo 37;
  - (b) presentar la información, incluida la referida a las políticas contables, de manera que sea relevante, fiable, comparable y comprensible; y
  - (c) suministrar información adicional siempre que los requisitos exigidos por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público



- resulten insuficientes para permitir a los usuarios comprender el impacto de transacciones o sucesos particulares sobre la situación financiera y resultados de la entidad.
33. En circunstancias extremadamente inusuales, la aplicación de un requisito específico, contenido en una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, puede dar como resultado unos estados financieros confusos. Este caso se dará únicamente cuando el tratamiento exigido por la Norma resulte claramente inapropiado, y por tanto no se pueda llegar a ofrecer una presentación razonable ni aplicando la Norma, ni dejándola de aplicar y revelando información complementaria en su lugar. El abandono no quedará justificado, en ningún caso, por el mero hecho de que exista otro tratamiento contable que pueda dar lugar también a una presentación razonable.
34. Para evaluar si se hace necesario el abandono de un requisito específico, establecido en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, es necesario considerar:
- (a) el objetivo perseguido por el requisito contable, y por qué tal objetivo no se puede alcanzar, o no es relevante, en las circunstancias particulares que se están sopesando; y
  - (b) la forma en que las circunstancias de la entidad difieren de las de otras entidades que cumplen con el requisito en cuestión.
35. Ya que las circunstancias que exigen el abandono se dan en casos extremadamente inusuales, y como la necesidad de dejar de cumplir un requisito informativo es una cuestión que requiere cierto debate e implica juicios subjetivos, es importante que los usuarios sean conscientes de que la entidad que lo hace no ha cumplido, en todos sus extremos significativos, con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. También es importante que se les suministren suficientes datos como para permitirles formarse un juicio informado sobre si el abandono ha sido necesario, y para calcular los ajustes que hubieran sido precisos para cumplir con la Norma.
36. **Cuando se aplique una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público antes de su entrada en vigor, porque esta posibilidad esté contemplada en el texto de la misma, tal hecho debe ser objeto de revelación en los estados financieros.**

#### **Políticas Contables**

37. **Es la administración de la entidad la que debe seleccionar y aplicar las políticas contables, de forma que los estados financieros cumplan con todos los requisitos establecidos en cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Cuando no exista un requisito específico, la administración de la entidad debe desarrollar los procedimientos oportunos para asegurar que los estados financieros suministran 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:**
    - (i) **presentan razonablemente los resultados de las operaciones y la situación financiera de la entidad;**
    - (ii) **reflejan la esencia económica de los sucesos y transacciones, y no meramente su forma legal;**
    - (iii) **son neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;**
    - (iv) **son prudentes; y**
    - (v) **están completos en todos sus extremos significativos.**
38. **Si se puede elegir entre una o más políticas contables alternativas (tratamiento de referencia o tratamiento alternativo permitido) en una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, la entidad debe elegir y aplicar en forma consistente una de dichas políticas, a menos que la Norma específicamente requiera o permita la clasificación de las partidas o rubros (transacciones, hechos, saldos, importes, etc.) para las cuales se va a elegir una política. Si una Norma requiere o permite clasificar separadamente los conceptos, debe seleccionarse y aplicarse consistentemente una sola política contable para cada categoría.**
39. **Una vez seleccionada la política inicial, un cambio de política contable sólo deberá hacerse de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 3 resultado neto (ahorro o desahorro) del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables y aplicarse a todos los elementos o categorías de los mismos según la forma especificada en el párrafo 38.**
40. Las políticas o prácticas contables son los principios, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la preparación y presentación de sus estados financieros.
41. La calidad de la información suministrada en los estados financieros determina la utilidad de éstos para los usuarios. El párrafo 37 exige el desarrollo de políticas contables para asegurar que los estados financieros suministren información que cubra una serie de características cualitativas. El Apéndice 2 de la presente Norma resume las características cualitativas de la presentación de la información financiera.
42. En ausencia de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público específica la administración de la entidad procederá a utilizar su criterio con el fin de adoptar un principio o política contable que suministre la información más útil a los usuarios de sus estados financieros. Al formar su criterio, la administración de la entidad habrá de considerar:

- (a) los requisitos e instrucciones establecidos por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público que traten temas similares o relacionados;
- (b) las definiciones, así como los requisitos de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos ordinarios/recursos y gastos establecidos en otras publicaciones del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC); y
- (c) los pronunciamientos de otros organismos reguladores contables, así como las políticas o prácticas aceptadas en los sectores público o privado, si bien sólo en la medida en que sean coherentes con lo establecido en el apartado (a) de este párrafo. Por ejemplo, los pronunciamientos del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), incluyendo el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones del IASC.

#### Negocio en Marcha

43. **Al preparar los estados financieros la administración de la entidad debe 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 deben prepararse a partir de la suposición de negocio en marcha, a menos que la administración de la entidad, o bien pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista una alternativa realista. Cuando la administración de la entidad, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a sucesos o condiciones que pueden aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, debe revelarlas en los estados financieros. En el caso de que los estados financieros no se preparen sobre la base del negocio en marcha, tal hecho debe ser objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no puede ser considerada como un negocio en marcha.**
44. 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 valorar si el principio de negocio en marcha resulta apropiado, la administración de la entidad tomará 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.

45. El grado de importancia o consideración por parte de la administración de la entidad habrá de ser variable según los casos, y las evaluaciones del principio de negocio en marcha no se hacen en función de criterios o análisis de solvencia que usualmente se aplican a las empresas comerciales. Puede haber circunstancias en que los análisis usuales de liquidez y solvencia para la evaluación del principio de negocio en marcha 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, aún cuando pudieran operar durante períodos prolongados con unos activos netos/patrimonio neto negativo; y
  - (b) en una entidad individual, para la cual una evaluación de su estado de situación financiera o balance general a la fecha de presentación de los estados financieros pudiera indicar que el principio de negocio en marcha no es procedente, pueden existir, sin embargo, convenios de financiación multianuales u otros acuerdos que aseguren la continuidad de sus operaciones.
46. 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 al rendimiento actual y el previsto, las reestructuraciones potenciales y las anunciadas respecto a las unidades organizativas, estimaciones de ingresos ordinarios/recursos públicos o posibilidades de financiación gubernamental continua y fuentes potenciales alternativas de financiación, antes de que consideren pertinente concluir en que el supuesto de negocio en marcha es apropiado.

#### **Uniformidad en la Presentación**

47. **La presentación y clasificación de las partidas (o rubros) en los estados financieros deben ser conservadas de un periodo a otro a menos que:**
- (a) **se produzca un cambio en la naturaleza de las operaciones de la entidad, o una revisión de la presentación de sus estados financieros, que demuestre que el cambio va a dar lugar a una presentación más apropiada de los sucesos o transacciones; o bien**
  - (b) **sea obligado realizar el cambio, por la aparición de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público.**
48. Una adquisición o disposición importante de activos en la entidad, o una reconsideración de la forma de presentar los estados financieros, puede

aconsejar que éstos deban presentarse 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 en base a las actividades principales de la entidad económica como si ésta siguiera siendo una institución financiera, resultaría impropio para la nueva entidad económica.

49. La entidad sólo deberá cambiar la presentación de sus estados financieros cuando sea probable que la estructura modificada vaya a continuar o cuando la ventaja de una presentación alternativa sea clara. Cuando lleve a cabo tales cambios de presentación, la entidad reclasificará su información comparativa según lo establecido en el párrafo 62. Cuando una entidad haya adoptado las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, se permitirá un cambio en la presentación, para facilitar el cumplimiento de los requisitos del propio país en la medida en que la presentación modificada sea consistente con los requisitos de la presente Norma.

#### **Importancia relativa y agrupación de datos**

50. **Los conceptos importantes en virtud de su naturaleza, deberán presentarse por separado en los estados financieros. Los conceptos materiales en virtud de su magnitud, pero que sean de la misma naturaleza, podrán agruparse. Las partidas (o rubros) de importes no significativos deberán aparecer agrupadas con otras de similar naturaleza o función.**
51. Los estados financieros son el producto que se obtiene del procesamiento de grandes cantidades de transacciones, las cuales se estructuran y agregan en grupos de acuerdo con su naturaleza y función. La fase final del proceso de agrupación y clasificación consiste en la presentación de datos condensados y agrupados, que constituyen el contenido de las partidas (o rubros), ya aparezcan éstas en el cuerpo principal de los estados financieros o en las notas. Si una partida (rubro) concreta no resulta significativa individualmente, se agregará con otras partidas (o rubros), ya sea en los estados principales o en notas. Una partida (rubro) que no tenga la suficiente importancia como para requerir presentación separada en el cuerpo principal de los estados financieros, puede sin embargo tenerla para ser presentada por separado en las notas a los mismos.
52. En este contexto, la información tendrá importancia relativa o materialidad si su omisión pudiera tener influencia en la toma de decisiones, evaluación de la asignación y gestión de los recursos, y el rendimiento de la entidad que los usuarios tomen a partir de los estados financieros. La importancia relativa depende del importe y naturaleza de la partida (rubro), según las circunstancias particulares en que se ha producido esta omisión. Al decidir si

una partida (o rubro) individual, o un conjunto de ellas, resultan de importancia relativa, habrá que evaluar conjuntamente la naturaleza y el tamaño de la partida (rubro) en cuestión. En función de las circunstancias, el factor más significativo puede ser la naturaleza o el importe. Por ejemplo, en el caso de los ingresos ordinarios/recursos, los elementos individuales que tengan la misma naturaleza o función se agregan incluso si los importes individuales son elevados. No obstante, las partidas (o rubros) de gran importe que difieren en su naturaleza o función serán objeto de presentación por separado.

53. El requisito de la importancia relativa implica que no es necesario cumplir lo previsto en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público sobre presentación, siempre que la información correspondiente resulte poco significativa.

### **Compensación**

54. **No se deben compensar activos con pasivos, salvo cuando la compensación sea exigida o esté permitida por alguna Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público.**
55. **Las partidas (o rubros) de ingreso ordinario/recurso y gasto no deben compensarse entre sí, salvo cuando, y sólo cuando:**
- (a) **una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público así lo exija o lo permita; o**
  - (b) **las ganancias, las pérdidas, y los gastos correspondientes, surgidos de la misma transacción o suceso, o bien de un conjunto similar de ellos, no resulten individualmente significativas. Tales importes deben agregarse siguiendo las directrices dadas en el párrafo 50.**
56. Es importante que tanto las partidas de activo y pasivo, como las de gastos e ingresos ordinarios/recursos, cuando sean de importancia relativa, se presenten por separado. La compensación de partidas (o rubros), que se efectúe en el estado de rendimiento financiero o en el estado de situación financiera o balance general, resta capacidad a los usuarios para comprender las transacciones realizadas por la entidad y para evaluar sus flujos futuros de efectivo, excepto en el caso de que refleje exactamente la naturaleza auténtica de la transacción o suceso en cuestión. La presentación de los activos netos de correcciones valorativas, como por ejemplo cuando se presentan los inventarios netos de las disminuciones de valor por obsolescencia y las deudas de clientes netas de las disminuciones de valor por deudas incobrables, no constituye un caso de compensación de partidas (o rubros).
57. Los ingresos ordinarios/recursos provenientes de transacciones con contraprestación, se valoran según el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales y bonificaciones por volumen de venta que sean

practicadas por la entidad. Las entidades llevan a cabo, en el curso normal de sus operaciones, otras transacciones que no generan ingresos ordinarios/recursos o que son accesorias respecto a las actividades que generan los ingresos ordinarios/recursos más importantes. Los resultados de tales transacciones se presentarán compensando los ingresos ordinarios/recursos con los gastos que genere la misma operación, siempre que este tipo de presentación refleje la naturaleza auténtica de la transacción. Por ejemplo:

- (a) las pérdidas y ganancias por la disposición de activos no circulantes, entre los que se encuentran las inversiones financieras y los activos no corrientes de la explotación, se suelen presentar netas, deduciendo, del importe recibido por la disposición, el valor contable del activo y los gastos relacionados con la operación;
- (b) los gastos que hayan sido reembolsados a la entidad como consecuencia de un acuerdo contractual con terceros (por ejemplo un contrato de subarriendo), se presentarán compensándolos con los reembolsos efectivamente recibidos; y
- (c) las partidas (o rubros) extraordinarias pueden presentarse netas de los impuestos correspondientes y de la parte que corresponde a intereses minoritarios, mostrando las cantidades brutas por medio de notas.

58. Además de lo anterior, las pérdidas y ganancias que procedan de un grupo de transacciones similares, se presentarán compensando los importes correspondientes, como sucede por ejemplo en el caso de diferencias de cambio en moneda extranjera, o bien en el caso de pérdidas y ganancias derivadas de instrumentos financieros mantenidos para negociar con ellos. Sin embargo, se procederá a presentar tales pérdidas y ganancias de forma separada, si su cuantía, naturaleza o incidencia son tales que es necesario informar por separado conforme a la NICSP 3.
59. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 2 *Estado de Flujo de Efectivo* se ocupa de la compensación de flujos de efectivo.

#### Información Comparativa

60. **A menos que una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público permita o exija otra cosa, la información comparativa, respecto del período anterior, debe presentarse para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros. Los datos comparativos deben incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del período corriente.**
61. En algunos casos, la información de tipo narrativo que se ha suministrado en los estados financieros de los periodos anteriores continúa siendo relevante en el periodo corriente. 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 que la incertidumbre ya existía en la última fecha de presentación de información financiera y qué medidas se han tomado durante el ejercicio para tratar de resolverla.

62. **Cuando se modifica la forma de presentación o la clasificación de las partidas (o rubros) en los estados financieros, y con el fin de preservar la comparabilidad con la información del periodo actual, también se deben modificar los importes correspondientes a la información comparativa, a menos que resulte imposible hacerlo. En estos casos se debe presentar información respecto a la naturaleza, importes y razones que avalan la modificación efectuada. Siempre que sea imposible reclasificar los importes de la información comparativa, la entidad debe informar acerca de los motivos para no llevar a cabo la reclasificación, así como sobre la naturaleza de los cambios que habrían sido practicados si la información se hubiera presentado debidamente reclasificada.**
63. Pueden existir circunstancias en las que sea imposible reclasificar la información de periodos anteriores, para conseguir la comparabilidad con las cifras del ejercicio actual. 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. En tales circunstancias, se revelará la naturaleza de los ajustes que deberían haberse efectuado. La NICSP 3 trata específicamente sobre los ajustes a realizar en la información comparativa, en el caso de haber llevado a cabo un cambio en las políticas contables con aplicación retrospectiva.

## Estructura y contenido

### Introducción

64. Esta Norma exige que determinadas partidas (o rubros) se presenten en el cuerpo principal de los estados financieros, mientras que otras pueden incluirse en los estados principales o en las notas, a la vez que establece, en el Apéndice que sigue a la Norma, los formatos recomendados, para que la entidad pueda escoger el que sea más apropiado según sus circunstancias.
65. En esta Norma se utiliza el término presentación en su más amplio sentido, incluyendo en él tanto la información que se encuentra en el cuerpo principal de los estados financieros como la que se desarrolla en las notas a los mismos. Las obligaciones de presentación e información a revelar, exigidas por otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, se cumplirán de acuerdo con los requisitos de cada Norma en particular. A no ser que en la Norma correspondiente se especifique lo contrario, tales informaciones se incluirán, indistintamente, ya sea en el cuerpo principal del estado financiero relevante o en las notas.



**Identificación de los Estados Financieros**

66. **Los estados financieros deben ser objeto de una identificación clara, y en su caso perfectamente diferenciados de cualquier otra información publicada en el mismo documento emitido por la entidad.**
67. Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público se aplican sólo a los estados financieros, y no afectan al resto de la información presentada en el informe anual o en otro documento similar. Por tanto, es importante que los usuarios sean capaces de distinguir la información que se prepara utilizando estas Normas, de cualquier otra clase de información que pueda ser útil para sus fines pero que no es objeto de las mismas.
68. **Cada uno de los componentes de los estados financieros debe quedar claramente identificado. Además, los datos que a continuación se señalan han de ser consignados en lugar destacado, y se repetirán cuantas veces sea necesario para una correcta comprensión de la información presentada:**
- (a) **Nombre, u otro tipo de identificación, de la entidad que presenta la información;**
  - (b) **indicación acerca de si los estados financieros corresponden a una entidad o a un grupo de entidades;**
  - (c) **la fecha de presentación o ejercicio que cubren los estados financieros, según resulte apropiado en función de la naturaleza del mismo;**
  - (d) **la moneda en la que se presenta la información; y**
  - (e) **el nivel de precisión utilizado en la presentación de las cifras de los estados financieros (millones, miles, etc.).**
69. Los requisitos exigidos en el párrafo 68, se cumplen, normalmente, mediante la información que se suministra en las cabeceras de las páginas y en los encabezados de las columnas de cada página de los estados financieros. Se hace necesaria la utilización de juicios al determinar la mejor manera de presentar esta información. Por ejemplo, cuando los estados financieros se leen electrónicamente, no están separados en páginas convencionales, de forma que los anteriores elementos informativos se incluyen entre las cifras con la suficiente frecuencia como para asegurar una comprensión apropiada de la información que se suministra.
70. A menudo, los estados financieros resultan más comprensibles presentando las cifras en miles o millones de unidades monetarias. Esto es aceptable en la medida en que se informe sobre el nivel de precisión de las cifras, y siempre que no se pierda información relevante por hacerlo.

**Periodo sobre el cual se informa**

71. **Los estados financieros deben ser objeto de presentación con una periodicidad que, como mínimo, ha de ser anual. Cuando, por circunstancias excepcionales, cambie la fecha de los estados financieros de una entidad y presente estados financieros para un periodo mayor o menor de un año, la entidad debe informar del periodo concreto cubierto por los estados financieros, y además de:**
- (a) **la razón por la que se utiliza un periodo diferente del anual; 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 neto, el Estado de Flujos de Efectivo, así como en las notas correspondientes, no son comparables a las del periodo corriente.**
72. En circunstancias excepcionales, la entidad puede verse obligada a, o puede decidir, cambiar la fecha de presentación de sus estados financieros, por ejemplo, para conseguir una mayor coincidencia entre su ciclo de presentación y su ciclo presupuestario. En tal circunstancia, es importante que los usuarios sean conscientes de que los importes ofrecidos para el periodo corriente y los anteriores no resultan comparables, así como de los motivos por los que se ha producido este cambio en la fecha de presentación de sus estados financieros.
73. Normalmente, los estados financieros se preparan uniformemente, cubriendo intervalos anuales. No obstante, determinadas entidades prefieren informar, por razones prácticas, sobre intervalos diferentes de tiempo, por ejemplo utilizando ejercicios de 52 semanas. Esta Norma no excluye tal práctica, ya que los estados financieros resultantes es poco probable que difieran, de forma significativa, de los que se hubieran presentado para el año completo.

**Oportunidad**

74. 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 del periodo sobre el que se informa. La entidad debe estar en posición de emitir sus estados financieros dentro de los seis meses posteriores a esta fecha. Ciertos factores de naturaleza permanente, tales como la complejidad de las operaciones de la entidad, no constituyen razones suficientes para justificar la falta de emisión a tiempo de la información. En muchos países, la legislación o las regulaciones exigen periodos más cortos para la emisión de los estados financieros.

**Estado de situación financiera o balance general****Distinción entre Corriente y No Corriente**

75. **Cada entidad deberá determinar, considerando la naturaleza de sus actividades, si presenta o no sus activos corrientes y sus pasivos corrientes**

como categorías separadas dentro del estado de situación financiera o balance general. Los párrafos 79 a 88 de esta Norma serán de aplicación sólo cuando tenga lugar la anterior distinción. Cuando la entidad opte por no realizar la clasificación mencionada, los activos y pasivos deben presentarse utilizando como criterio genérico su grado de liquidez.

76. Sea cual fuere el método de presentación adoptado, la entidad deberá revelar, para cada activo o pasivo, en el que se combinen cantidades que se esperan recuperar o pagar antes o después de los doce meses siguientes a partir de la fecha de presentación, el importe esperado a cobrar o pagar, respectivamente, después de este periodo.
77. Cuando la entidad suministre al mercado bienes o servicios, dentro de un ciclo de explotación claramente identificable, la separación entre partidas (rubros) corrientes y no corrientes, tanto en el activo como en el pasivo del estado de situación financiera o balance general, 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 la explotación, como los pasivos que se deben liquidar en el mismo periodo de tiempo.
78. La información sobre las fechas de vencimiento de los activos y pasivos es útil para evaluar la liquidez y la solvencia de la entidad. La Norma Internacional de Contabilidad NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*, exige información acerca de las fechas de vencimiento tanto de los activos como de los pasivos de tipo financiero. Entre los activos financieros se encuentran las cuentas de los deudores comerciales y otras cuentas por cobrar, y entre los pasivos financieros se encuentran las cuentas de los acreedores comerciales y otras cuentas por pagar. También es útil la información acerca de las fechas de recuperación y vencimiento de los activos y pasivos no monetarios, tales como inventarios y provisiones, con independencia de si en el estado de situación financiera o balance general se realiza distinción entre partidas (o rubros) corrientes y no corrientes.

#### Activos Corrientes

79. **Un activo debe clasificarse como corriente cuando:**
- (a) **su saldo se espera realizar, o se tiene para su venta o consumo, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la entidad; o**
  - (b) **se mantiene fundamentalmente por motivos comerciales, o para un plazo corto de tiempo, y se espera realizar dentro del periodo de doce meses tras la fecha de emisión de los estados financieros; o**
  - (c) **se trata de efectivo u otro medio líquido equivalente.**

**Todos los demás activos deben clasificarse como no corrientes.**

80. En esta Norma, el término “no corriente” incluye activos tangibles o intangibles, de operación o financieros, ligados a la entidad a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado quede claro.
81. El ciclo normal de operaciones de una entidad es el tiempo que ésta tarda en transformar inputs o recursos en outputs. Por ejemplo, los gobiernos transfieren recursos a las entidades del sector público, para que éstas puedan transformar dichos recursos en bienes y servicios, o outputs, para satisfacer los objetivos sociales, políticos y económicos del gobierno.
82. Como activos corrientes se incluyen las cuentas por cobrar por impuestos, servicios suministrados, multas, concesiones administrativas, honorarios reglamentarios, existencias e ingresos ordinarios/recursos devengados provenientes de inversiones, que se realizan, consumen o venden como parte del normal ciclo de operaciones aún cuando no se haya previsto su realización dentro de los doce meses posteriores a la fecha de emisión de los estados financieros. Los valores negociables se clasifican como activos corrientes si se espera realizarlos dentro de los doce meses posteriores a la fecha de emisión de los estados financieros; de lo contrario, se clasifican como activos no corrientes.

**Pasivos Corrientes****83. Un pasivo debe ser clasificado como pasivo corriente cuando:**

- (a) **se espera liquidar en el curso normal de las operaciones de la entidad, o bien;**
- (b) **debe liquidarse dentro del periodo de doce meses a partir de la fecha de emisión de los estados financieros.**

**Todos los demás pasivos deben clasificarse como no corrientes.**

84. Las reglas para calificar como corrientes a los pasivos son similares a las descritas para los activos. Algunos pasivos corrientes, tales como las transferencias pendientes de pago del gobierno y los importes devengados a favor de los trabajadores; así como otros costos operativos, forman parte del capital de trabajo empleado en el ciclo normal de operaciones de la entidad. Estas partidas (o rubros) operativas se clasifican como pasivos corrientes, aún cuando se vayan a liquidar en un momento posterior a doce meses tras la fecha de emisión de los estados financieros.
85. Otros tipos de pasivos corrientes no proceden del ciclo normal de las operaciones, pero deben ser atendidos porque vencen dentro de los doce meses siguientes a la fecha de emisión de los estados financieros. Son ejemplos de este tipo de pasivos la parte corriente de los préstamos a largo plazo con intereses, los sobregiros o descubiertos bancarios, los dividendos a

pagar, los impuestos sobre las ganancias y otras cuentas por pagar no comerciales. Los préstamos que financian el capital de trabajo a largo plazo, siempre que no deban liquidarse antes de doce meses, se clasificarán como pasivos no corrientes.

86. **La entidad debe continuar clasificando como no corrientes sus préstamos a largo plazo con intereses, incluso si deben liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha de los estados financieros, siempre que se den todas las condiciones siguientes:**
- (a) **el plazo original de los mismos fue por un periodo mayor de doce meses;**
  - (b) **la entidad tiene la intención de refinanciar los préstamos a largo plazo; y**
  - (c) **tal intención se apoya en un acuerdo para la refinanciación o para la reestructuración de los pagos, que se ha concluido antes de que los estados financieros hayan sido aprobados.**

**En las notas a los estados financieros debe revelarse el importe de cualesquiera obligaciones que hayan sido excluidas de los pasivos corrientes, en función de lo establecido en este párrafo, junto con la información que apoye la nueva forma de presentación.**

87. Si se espera la renovación o refinanciación, a voluntad de la entidad, de algunas obligaciones de pago que, en principio, tengan de ser reembolsadas en el ciclo normal de las operaciones, puede pensarse que tales obligaciones no van a consumir parte del capital de trabajo de la entidad. En tales casos se habrá de considerar que las antedichas deudas forman parte de la financiación a largo plazo de la entidad, y deben clasificarse como no corrientes. No obstante, en situaciones en las que la refinanciación no queda a discreción de la entidad (como sería el caso de que no existiese acuerdo para refinanciar), el aplazamiento no podrá ser considerado automático, y la obligación se clasificará como corriente, a menos que la conclusión de un acuerdo de refinanciación realizado antes de la aprobación de los estados financieros, ponga en evidencia que la auténtica naturaleza de la deuda a la fecha de emisión de los estados financieros es de largo plazo.
88. Algunos contratos de préstamo incorporan compromisos, por parte del prestatario, que tienen el efecto de hacer exigible el reembolso a voluntad del prestamista, si se incumplen ciertas condiciones relacionadas con la posición financiera del que ha recibido el préstamo. Si se dan tales condiciones, el préstamo será clasificado como no corriente sólo cuando se den las dos circunstancias siguientes:
- (a) el prestamista ha acordado, antes de la aprobación de los estados financieros, no reclamar el reembolso como consecuencia del incumplimiento; y

- (b) no es probable que se produzcan nuevos incumplimientos dentro de los doce meses posteriores a la fecha de emisión de los estados financieros.

**Información a revelar dentro del cuerpo del estado de situación financiera o balance general.**

89. **Como mínimo, en el cuerpo del estado de situación financiera o balance general se deben incluir líneas con los importes que correspondan a las siguientes partidas (o rubros):**
- (a) **inmuebles, maquinaria y equipo;**
  - (b) **activos intangibles;**
  - (c) **activos financieros (excluyendo los señalados en (d), (f) y (h));**
  - (d) **inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;**
  - (e) **existencias;**
  - (f) **cuentas por cobrar provenientes de transacciones sin contraprestación, incluyendo impuestos y transferencias;**
  - (g) **cuentas por cobrar provenientes de transacciones con contraprestación;**
  - (h) **efectivo otros medios líquidos equivalentes;**
  - (i) **impuestos y cuentas por pagar;**
  - (j) **cuentas por pagar provenientes de transacciones con contraprestación;**
  - (k) **provisiones;**
  - (l) **pasivos no corrientes;**
  - (m) **participación minoritaria;**
  - (n) **activos netos/patrimonio neto.**
90. **Se deben presentar también, en el cuerpo del estado de situación financiera o balance general, líneas adicionales con las partidas (o rubros), grupos o clases de partidas y subtotales cuando sean exigidas por alguna Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, o bien si tal tipo de presentación es necesaria para presentar razonablemente la posición financiera de la entidad.**
91. Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato concreto para la presentación de las partidas (o rubros). El párrafo 89 suministra meramente una lista de partidas (o rubros) que son tan diferentes, en su naturaleza o función, que requieren presentación por separado en el cuerpo del estado de situación financiera o balance general. El Apéndice I de esta Norma recoge algunos formatos ilustrativos para este estado financiero. Pueden realizarse

ciertos ajustes en las líneas de partidas (o rubros) descritas arriba, entre los que se incluyen los siguientes:

- (a) Las líneas de partidas (o rubros) se agregarán cuando otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público exija su presentación por separado en el cuerpo del estado de situación financiera o balance general, o bien cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida sea tal que la presentación por separado pueda contribuir a presentar razonablemente la posición financiera de la entidad.
  - (b) Las denominaciones usadas y la ordenación de las partidas (o rubros) pueden ser modificadas de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, con el fin de suministrar la información que sea necesaria para una comprensión global de la situación financiera de la entidad.
92. Las partidas (o rubros) del estado de situación financiera o balance general, cuya lista se recoge en el párrafo 89, son genéricas por naturaleza, y no se refieren ni limitan a partidas (o rubros) situadas dentro del alcance de otras Normas. Por ejemplo, la línea denominada activos intangibles incluye la plusvalía comprada (o fondo de comercio) y los activos que surgen de capitalizar gastos de desarrollo.
93. La decisión de presentar partidas (o rubros) adicionales se basará en una evaluación de:
- (a) su naturaleza, liquidez de los activos e importancia relativa, lo que llevará a presentar por separado, en la mayoría de los casos, la plusvalía comprada, los activos surgidos de capitalizar gastos de desarrollo, y a separar los activos monetarios de los no monetarios y los corrientes de los no corrientes;
  - (b) la función que cumplen los activos dentro de la entidad, lo que llevará a presentar por separado los activos vinculados a las operaciones y los financieros, los inventarios, las cuentas por cobrar y el efectivo y los demás medios líquidos equivalentes, y
  - (c) los importes, naturaleza y plazo de los pasivos, lo que llevará, por ejemplo, a una presentación por separado de los préstamos y provisiones con costo de aquellos que no lo tienen, debidamente clasificados como corrientes o no corrientes.
94. Los activos y pasivos que difieren en su naturaleza o función son susceptibles, a veces, de medición según distintos criterios. Por ejemplo, ciertas clases de propiedades, planta y equipo pueden ser contabilizadas al costo histórico, o por sus importes revaluados. La utilización de diferentes criterios de medición para diferentes clases de activos sugiere que su naturaleza o función son diferentes y, por tanto, que deben presentarse en líneas de partidas (o rubros) diferentes dentro del estado de situación financiera o balance general.

**Información a revelar dentro del cuerpo del estado de situación financiera o balance general o en las Notas**

95. **La entidad debe proceder a revelar, ya sea en el cuerpo principal del estado de situación financiera o balance general o en las notas que se refieren al mismo, subdivisiones más detalladas de las partidas (o rubros) que componen las líneas del estado de situación financiera o balance general, clasificadas de una forma apropiada a las operaciones llevadas a cabo por la entidad. Además, deben ser presentadas por separado las porciones de cada partida relativas a cantidades por pagar o cobrar de la entidad controladora, de las entidades controladas y asociadas y de otras que tengan la consideración de partes relacionadas con la entidad.**
96. El detalle suministrado en las subdivisiones o subclasificaciones, ya se contengan en el cuerpo del estado de situación financiera o balance general o en las notas al mismo, depende de las exigencias contenidas en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, así como de la naturaleza, tamaño y función de los importes correspondientes. Los factores señalados en el párrafo 93 se utilizan también para decidir el criterio de subclasificación. El nivel de información suministrada será diferente para cada partida, por ejemplo:
- (a) los activos tangibles se clasifican por clases de conformidad con lo establecido para el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo;
  - (b) las cuentas por cobrar se clasifican en cuentas por cobrar en concepto de ingresos ordinarios/recursos a cobrar por servicios suministrados y otros ingresos ordinarios/recursos con contraprestación, impuestos y otros ingresos ordinarios/recursos sin contraprestación, otras entidades pertenecientes a la entidad económica, de partes relacionadas, de anticipos y de otras partidas (o rubros);
  - (c) los inventarios se subdividirán, de conformidad con normas adecuadas que aborden el tratamiento contable de las existencias, en categorías tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en proceso y productos terminados;
  - (d) las cuentas por pagar se clasifican en devoluciones de tributos, las transferencias por pagar y cuantías por pagar a otras entidades pertenecientes a la entidad económica;
  - (e) las provisiones se desglosarán mostrando separadamente las que corresponden a provisiones por beneficios a empleados y cualesquiera otros tipos que sean adecuados según las actividades de la entidad; y
  - (f) los componentes de los activos netos/patrimonio neto se clasifican mostrando por separado el capital aportado, los resultados netos (ahorro o desahorro) acumulados y las reservas.



97. **Si una entidad no cuenta con capital social, debe revelar, ya sea en el estado de situación financiera o balance general o en las notas, lo siguiente:**
- (a) **los activos netos/patrimonio neto, que muestre por separado:**
    - (i) **el capital aportado o de la entidad de la que depende que será igual al total acumulado, a la fecha del cierre del estado de situación financiera o balance general; de las aportaciones de los propietarios o aportantes o entidad de la que depende menos distribuciones realizadas a los mismos;**
    - (ii) **Los resultados netos (ahorro o desahorro) acumulados;**
    - (iii) **las reservas, incluyendo una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en el activos netos/patrimonio neto;**
    - (iv) **los intereses minoritarios; y**
  - (b) **el importe de las distribuciones (excepto devoluciones de capital) propuestas o declaradas después de la fecha de presentación , pero antes de que los estados financieros fueran autorizados para su publicación.**
98. 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 neto de la entidad será probablemente una combinación de capital aportado más la acumulación de resultados netos (ahorro o desahorro) y las reservas de la entidad, lo cual reflejará los activos netos/patrimonio neto atribuible a las operaciones de la entidad.
99. En algunos casos, puede haber una participación de intereses minoritarios en los activos netos/patrimonio neto de la entidad. Por ejemplo, a nivel del gobierno en su conjunto, la entidad económica podría poseer una empresa pública que hubiera sido parcialmente privatizada. Podría haber, por consiguiente, accionistas privados que tuvieran una participación financiera en los activos netos/patrimonio neto de esa entidad.
100. **Si una entidad tiene capital social, además de las revelaciones indicadas en el párrafo 97 deberá revelar, en el estado de situación financiera o balance general o en las notas lo siguiente:**
- (a) **Para cada una de las clases de capital aportado:**
    - (i) **el número de acciones autorizadas para su emisión;**
    - (ii) **el número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas pero aún no pagadas en su totalidad;**

- (iii) el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no poseen valor nominal;
  - (iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo;
  - (v) los derechos, preferencias y restricciones correspondientes a las acciones, incluyendo los que corresponden a la percepción de dividendos y al reembolso del capital;
  - (vi) las acciones de la entidad poseídas por ésta, o por las entidades controladas por la entidad, o asociadas de la entidad; y
  - (vii) las acciones reservadas para emisión por causa de la existencia de opciones o contratos de venta, describiendo las condiciones e importes correspondientes;
- (b) una descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figure en los activos netos/patrimonio neto;
  - (c) el importe de los dividendos propuestos o declarados después de la fecha de cierre de los estados financieros pero antes de la autorización de los mismos para su emisión; y
  - (d) el importe de cualesquiera dividendos preferidos acumulados, todavía no reconocidos a los poseedores de los correspondientes títulos.

## **Estado de rendimiento financiero**

### **Información a revelar en el cuerpo del Estado de rendimiento financiero**

101. Como mínimo, en el cuerpo del Estado de rendimiento financiero se deben incluir líneas con los importes que correspondan a las siguientes partidas (o rubros):
- (a) ingresos ordinarios/recursos provenientes de las actividades operativas;
  - (b) resultado neto (ahorro o desahorro) de las operaciones;
  - (c) gastos financieros;
  - (d) participación en las pérdidas y ganancias de las entidades asociadas y negocios conjuntos que se lleven contablemente por el método de la participación;
  - (e) resultado neto (ahorro o desahorro) proveniente de las actividades ordinarias;
  - (f) partidas (o rubros) extraordinarias;

- (g) **porción de la participación de los intereses minoritarios en el resultado neto (ahorro o desahorro); y**
- (h) **resultado neto (ahorro o desahorro) periodo.**

**Se deben presentar también, en el cuerpo principal del Estado de rendimiento financiero, líneas adicionales con las partidas (o rubros), grupos o clases de partidas (o rubros) y subtotales, cuando alguna Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público así lo requiera, o bien si tal forma de presentación es necesaria para representar fielmente la posición financiera de la entidad.**

102. En el contexto del Estado de rendimiento financiero, las actividades operativas se refieren a aquellas actividades que la entidad lleva a cabo con el fin de alcanzar sus objetivos básicos. Los ingresos ordinarios/recursos y los gastos provenientes de las actividades operativas se distinguen de los provenientes de la tenencia de activos o de las de financiación de las operaciones de la entidad. Por ejemplo, las operaciones de un gobierno local pueden incluir la generación de ingresos provenientes del impuesto a la propiedad y la incurrencia en gastos tales como los de salarios, depreciaciones y bienes de consumo. Otras partidas (o rubros), tales como las de los costos de financiación y las ganancias y pérdidas por venta de propiedades, planta y equipo son generalmente accesorias a los objetivos básicos del gobierno local y están, por tanto, fuera de sus actividades operativas.
103. Los efectos de las diversas actividades, transacciones y otros hechos económicos de la entidad difieren en cuanto a su influencia en la capacidad de ésta para cumplir con sus obligaciones de dar servicio, y la revelación de los elementos que conforman su resultado o desempeño, facilita la comprensión de los resultados alcanzados y a predecir los resultados futuros. Se incluirán partidas (o rubros) adicionales en el cuerpo principal del Estado de rendimiento financiero, o bien se modificarán las denominaciones, o se reordenarán, cuando ello sea necesario, para explicar los elementos que han determinado este resultado. Los factores a considerar para tomar esta decisión incluirán, entre otros, la importancia relativa, así como la naturaleza y función de los diferentes componentes de los ingresos ordinarios/recursos y los gastos. Las partidas (o rubros) de ingresos ordinarios/recursos y gastos se pueden compensar sólo si se cumplen los criterios señalados en el párrafo 55.

**Información a revelar en el cuerpo del Estado de rendimiento financiero o en las Notas**

104. **La entidad deberá presentar, en el Estado de rendimiento financiero, o en las notas a dicho estado, un desglose de sus ingresos ordinarios/recursos utilizando una clasificación basada en su naturaleza o en su función dentro de la entidad.**

105. **La entidad deberá presentar, en el Estado de rendimiento financiero, o en las notas a dicho estado, un desglose de sus gastos clasificados en base a la naturaleza o en su función en la entidad, según proceda.**
106. Se aconseja a las entidades que presenten el desglose mencionado en el párrafo 105 dentro del cuerpo principal del Estado de rendimiento financiero.
107. Las partidas (o rubros) de gastos se subdividen al objeto de revelar por separado los costos y recuperaciones de costos de programas y actividades específicos o de otros segmentos pertinentes de la entidad informante. Esta información se podrá suministrar en cualquiera de las dos formas alternativas descritas a continuación.
108. La primera forma se denomina método de la naturaleza de los gastos (gastos por naturaleza). Los gastos se agrupan en el estado de rendimiento financiero de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, sueldos y salarios) y no se redistribuyen atendiendo a las diferentes funciones que se desarrollan en el seno de la entidad. Este método resulta simple de aplicar en muchas entidades pequeñas, puesto que no es necesario proceder a distribuir los gastos de la operación entre las diferentes funciones llevadas a cabo dentro de la entidad. Un ejemplo de clasificación utilizando el método de la naturaleza de los gastos (gastos por naturaleza) es el siguiente:

|   |                 |
|---|-----------------|
| Ingresos ordinarios/recursos provenientes de las actividades operativas | X               |
| Salarios de los trabajadores y cargas sociales                          | X               |
| Depreciación y gasto de amortización                                    | X               |
| Otros gastos operativos   | <u>X</u>        |
| Total gastos  | <u>(X)</u>      |
| Resultado neto (Ahorro) de las Operaciones                              | <u><u>X</u></u> |

109. El segundo método de análisis se conoce como método funcional de clasificación del gasto. Los gastos se clasifican de acuerdo al programa o propósito por el cual se ha incurrido en ellos. Frecuentemente, este tipo de presentación suministrará, a los usuarios, información más relevante que la ofrecida por la naturaleza de los gastos, pero hay que tener en cuenta que la distribución de los gastos por función puede resultar arbitraria, e implicar la realización de juicios subjetivos. Un ejemplo de clasificación que utiliza el método de gastos por función es la siguiente:

|                                      |                 |
|--------------------------------------|-----------------|
| Ingresos ordinarios/recursos totales | X               |
| Gastos:                              |                 |
| Gastos de Sanidad                    | (X)             |
| Gastos de Educación                  | (X)             |
| Otros gastos                         | <u>(X)</u>      |
| Resultado neto (Ahorro o desahorro)  | <u><u>X</u></u> |

110. Los gastos asociados a las funciones principales llevadas a cabo por la entidad se muestran separadamente. En el ejemplo dado, la entidad tiene funciones relacionadas con el suministro de servicios de sanidad y educación, debiendo presentar, por tanto, las rúbricas de gastos por cada una de estas funciones.
111. **Las entidades que clasifican sus gastos por función, deben revelar información adicional sobre la naturaleza de los gastos, incluyendo los de depreciación y amortización, remuneraciones a los empleados y cargas sociales, y los costos financieros.**
112. La elección de la forma concreta de desglose, ya sea el método de los gastos por naturaleza o el de los gastos por función, depende tanto de factores históricos y regulatorios como de la naturaleza de la organización. Con el uso de uno y otro método se intenta suministrar una indicación de los costos que puede esperarse que varíen, directa o indirectamente, con los productos de la entidad. Puesto que cada uno de los métodos de presentación tiene ventajas para tipos distintos de entidades, esta Norma exige una elección entre ellos, según cuál de los dos represente más fielmente los elementos inherentes a la actividad de la entidad en cuestión.
113. **Cuando una entidad reparta dividendos a sus propietarios y tenga capital social deberá revelar, ya sea en el cuerpo principal del estado de rendimiento financiero o en las notas, el importe de los dividendos por acción para el periodo cubierto por los estados financieros, incluyendo tanto los acordados como los propuestos a la fecha de cierre del estado de situación financiera o balance general.**

### **Cambios en los Activos netos/patrimonio neto**

114. **La entidad debe presentar como un componente separado de sus estados financieros, un estado que muestre:**
- El resultado neto (ahorro o desahorro) del ejercicio;**
  - cada una de las partidas (o rubros) de ingresos ordinarios/recursos y gastos que, según lo requerido por otras Normas, se carguen o**

**abonen directamente a los activos netos/patrimonio neto, así como el total de esas partidas (o rubros); y**

- (c) **el efecto acumulado de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores fundamentales, según lo requiere el tratamiento de referencia de la NICSP 3.**
115. **Además, la entidad debe presentar, ya sea dentro de este estado o en las notas:**
- (a) **los aportaciones de los propietarios/aportantes y las distribuciones a los mismos en su condición de tales;**
  - (b) **el saldo de los resultados netos (ahorro o desahorro) acumulados al inicio del ejercicio y a la fecha de emisión de los estados financieros, y sus variaciones durante el ejercicio; y**
  - (c) **en la medida en que los componentes de los activos netos/patrimonio neto se revelen separadamente, una conciliación entre el importe en libros de cada componente de los activos netos/patrimonio neto al inicio y al final del ejercicio, informando por separado de cada movimiento habido en los mismos.**
116. Los cambios ocurridos en los activos netos/patrimonio neto entre dos fechas de presentación consecutivas, reflejan el aumento o disminución de la riqueza de la entidad durante el ejercicio, sobre la base de los principios particulares de medición adoptados por la entidad y reflejados en los estados financieros.
117. La variación global experimentada por el valor de los activos netos/patrimonio neto representa el resultado neto (ahorro o desahorro) total del ejercicio, ingresos ordinarios/recursos o gastos que se han cargado o abonado directamente a los activos netos/patrimonio neto, junto con aportaciones de los propietarios/aportantes y distribuciones a los mismos, en su condición de tales.
118. Entre tales aportaciones y distribuciones se cuentan las transferencias entre dos entidades pertenecientes a una misma entidad económica (por ejemplo, la transferencia efectuada por un gobierno, actuando en su condición de propietario/aportante, a un organismo gubernamental). Las aportaciones de los propietarios/aportantes en su condición de tales, a las entidades controladas, se reconocen como un ajuste directo en los activos netos/patrimonio neto sólo cuando dan lugar explícitamente a una participación residual en la entidad, bajo la forma de derechos sobre los activos netos/patrimonio neto.
119. La NICSP 3 exige que todos los gastos e ingresos ordinarios/recursos reconocidos en un periodo sean incluidos en la determinación del resultado neto (ahorro o desahorro) del mismo, a menos que alguna Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público exija o permita otro tratamiento. Otras Normas exigen que ciertas partidas (o rubros), tales como resultado neto

(ahorro o desahorro) por revaluación y ciertas diferencias de cambio, sean reconocidas directamente como cambios en los activos netos/patrimonio neto, de la misma forma que se llevan directamente las operaciones con los propietarios de la entidad y las distribuciones efectuadas a los mismos. Puesto que para evaluar los cambios en la situación financiera de la entidad ocurridos entre dos fechas de presentación consecutivas es importante tomar en consideración todas las partidas (o rubros) que contribuyeron al cambio de dicha situación, esta Norma exige la presentación de un componente separado, en el seno de los estados financieros, que revele tanto el resultado neto (ahorro o desahorro) de la entidad correspondiente al ejercicio, como las partidas (o rubros) que hayan sido cargadas o abonadas directamente a los activos netos/patrimonio neto durante dicho ejercicio.

120. Los requisitos de los párrafos 114 y 115 pueden cumplirse utilizando un método consistente en un formato que representa cada cuenta en una columna, donde se concilian los saldos iniciales y finales de cada partida de los activos netos/patrimonio neto, incluyendo todas las partidas (o rubros) enumeradas en dichos párrafos. El párrafo 114 exige la presentación de un subtotal con las partidas (o rubros) de ingresos ordinarios/recursos y gastos que, según lo requieran otras Normas, hayan sido reconocidas directamente en los activos netos/patrimonio neto.

### **Estado de Flujos de Efectivo**

121. La NICSP 2 establece los requisitos para la presentación de este estado financiero, así como otras informaciones relacionadas con él. En esta Norma se señala que la información sobre flujos de efectivo resulta útil al suministrar a los usuarios una base para la evaluación de la capacidad que la entidad tiene para generar efectivo y otros medios líquidos equivalentes, así como las necesidades de la entidad para la utilización de esos flujos de efectivo.

### **Notas a los Estados Financieros**

#### **Estructura**

122. **En las notas a los estados financieros, la entidad debe:**
- (a) **presentar información acerca de las bases para la elaboración de los estados financieros, así como las políticas contables específicas seleccionadas y aplicadas para las transacciones y sucesos significativos;**
  - (b) **incluir la información que, siendo exigida por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, no ha sido incluida en los demás componentes de los estados financieros; y**

- (c) **suministrar información adicional que no se presenta en el cuerpo principal de los estados financieros, pero resulta necesaria para llevar a cabo una presentación razonable.**
123. **Las notas a los estados financieros deben presentarse de forma sistemática. Cada partida del estado de situación financiera o balance general, del estado de rendimiento financiero y del estado de flujos de efectivo, que esté relacionada con una nota, debe contener una referencia cruzada para permitir su identificación.**
124. Las notas a los estados financieros comprenden descripciones narrativas y análisis detallados de las partidas (o rubros) que se encuentran en el cuerpo principal del estado de situación financiera o balance general, del estado de rendimiento financiero, del estado de flujos de efectivo y de los cambios en los activos netos/patrimonio neto, así como informaciones de carácter adicional, tales como las relativas a las obligaciones contingentes o a los compromisos. En las notas se incluye información que las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público exigen o aconsejan presentar a las entidades, así como otro tipo de datos necesarios para conseguir una presentación razonable.
125. Las notas se pueden presentar 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) un declaración de cumplimiento con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (ver párrafo 26);
  - (b) un pronunciamiento sobre la base o bases de medición usadas en los estados financieros, así como las políticas contables aplicadas;
  - (c) información de apoyo para las partidas (o rubros) presentadas en el cuerpo principal de cada uno de los estados financieros, en el mismo orden en que figuran éstos y, dentro de cada uno, las líneas que los componen; y
  - (d) otras informaciones, entre las que se pueden incluir:
    - (i) contingencias, compromisos y otras informaciones de carácter financiero; y
    - (ii) revelaciones de carácter no financiero.
126. En ciertas circunstancias, puede ser necesario o deseable cambiar el orden de las partidas (o rubros) específicas dentro de las notas. Por ejemplo, la información sobre las tasas de interés y los ajustes para obtener el valor razonable, pueden combinarse con informaciones sobre los vencimientos de los instrumentos financieros, aunque los primeros datos se refieran al estado de rendimiento financiero y los segundos estén relacionados con el estado de



situación financiera o balance general. No obstante, la estructura sistemática dada para el orden de las notas se debe conservar, en la medida de lo posible.

127. La información acerca de las bases de medición usadas para la preparación de los estados financieros y las políticas contables específicas pueden ser agrupadas y presentadas como un componente separado de los estados financieros.

#### **Revelación de las Políticas Contables**

128. **La sección relativa a las políticas contables incluida entre las notas a los estados financieros, debe contener las siguientes descripciones:**

- (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 de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; y**
- (c) **cada una de las políticas contables específicas utilizadas, que resulten necesarias para una comprensión apropiada del contenido de los estados financieros.**

129. Además de las políticas específicas utilizadas al elaborar los estados financieros, es importante para los usuarios tomar conciencia de la base o bases de medición utilizadas (costo histórico, valor realizable, valor razonable o valor presente), puesto que son el fundamento para la preparación de los estados financieros en su conjunto. Cuando se haya usado más de una base de medición al preparar los estados financieros, por ejemplo si se han revaluado ciertos activos no corrientes, será suficiente con suministrar una indicación respecto a las categorías de activos y pasivos a los cuales se ha aplicado esta otra base de valoración.

130. Al decidir si una determinada política contable debe ser revelada en las notas, la administración de la entidad considerará si este dato puede ser de utilidad a los usuarios para comprender la forma en la que las transacciones y otros sucesos se verán reflejados al informar sobre el resultado de la actividad realizada y la situación financiera. Las políticas contables que la entidad puede considerar para informar al respecto incluyen, pero no se restringen a, los siguientes:

- (a) Reconocimiento de ingresos ordinarios/recursos
- (b) Principios de consolidación, incluyendo entidades controladas
- (c) Inversiones
- (d) Reconocimiento, depreciación y deterioro del valor de los activos tangibles e intangibles

- (e) Capitalización de costos financieros y otros desembolsos:
    - (i) inventarios mantenidos para su venta
    - (ii) otros activos calificados
  - (f) Contratos de construcción
  - (g) Propiedades de inversión
  - (h) Inversiones e instrumentos financieros
  - (i) Arrendamientos financieros
  - (j) Capitalización de costos financieros y otros desembolsos
  - (k) Inventarios:
    - (i) mantenidos para su reventa
    - (ii) para consumo de la propia entidad
  - (l) Provisiones
  - (m) Costos por cargas sociales laborales
  - (n) Conversión de moneda extranjera y cobertura de las operaciones
  - (o) Definición de segmentos, así como las bases para el reparto de los costos entre los segmentos
  - (p) Contabilidad en épocas de inflación
  - (q) Subvenciones gubernativas.
131. Cada entidad habrá de considerar la naturaleza de sus operaciones, así como los principios y políticas que el usuario desea conocer, a través de la información financiera, sobre tal tipo de entidad. Por ejemplo, de las entidades del sector público se espera que revelen su política contable de reconocimiento de impuestos, donaciones y otras formas de ingresos ordinarios/recursos sin contraprestación. Cuando una entidad tiene un número significativo de operaciones o transacciones en el extranjero, puede esperarse de ella que informe acerca de las políticas contables seguidas para el reconocimiento de las pérdidas y ganancias por diferencias de cambio, así como acerca de la cobertura de las mismas. En los estados financieros consolidados, se habrán de revelar las políticas utilizadas para la determinación de la plusvalía comprada (fondo de comercio) y los intereses minoritarios.
132. Una determinada política contable puede ser significativa incluso cuando los importes a los que afecta en el periodo son de cuantía insignificante. También será apropiado informar de las políticas contables que corresponden a cada área sobre la que no existe una Norma Internacional de Contabilidad del

Sector Público, seleccionando las áreas y cumpliendo el deber de información sobre ellas de acuerdo con lo establecido en el párrafo 37.

### Otras Revelaciones

133. **La entidad debe informar de lo siguiente, siempre que no se haya cubierto con la información incluida en otro lugar dentro de los estados financieros:**

- (a) **domicilio y forma legal de la entidad, y jurisdicción en que opera;**
- (b) **una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad, así como de sus principales actividades;**
- (c) **referencia a la legislación pertinente que rige las operaciones de la entidad; y**
- (d) **nombre de la entidad controladora directa y de la controladora última de la entidad económica (si fuera pertinente).**

### Disposiciones Transitorias

134. **Todas las disposiciones de la presente Norma deben aplicarse desde la fecha de la primera adopción de la misma, excepto en relación a partidas (o rubros) que no hayan sido reconocidas como consecuencia de disposiciones transitorias de otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público. No se requerirá aplicar las directrices de revelación de información de la presente Norma a tales partidas (o rubros), hasta que las disposiciones transitorias de dicha otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público hayan quedado sin efecto.**

135. A pesar de la existencia de disposiciones transitorias en otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, 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

136. **La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de Julio del 2001. Se aconseja anticipar su aplicación.**

137. Cuando, una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) en la presentación de su información financiera, conforme a lo definido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, en fecha posterior a la entrada en vigencia de la presente Norma, ésta se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran los ejercicios que comiencen en la fecha de adopción o después de ella.

## Apéndice 1

### **Ilustraciones sobre la estructura de los estados financieros**

*Este Apéndice no forma parte de la Norma, es meramente ilustrativo acerca de la aplicación de la misma, con la finalidad de ayudar a clarificar su significado.*

La Norma establece los componentes de los estados financieros y los requisitos mínimos de presentación en el cuerpo del estado de situación financiera o balance general y del estado de rendimiento financiero, así como para la presentación de los cambios en los activos netos/patrimonio neto. También establece otras partidas (o rubros) que pueden ser presentadas ya sea en el cuerpo de los estados financieros principales o en las notas a los mismos.

El propósito de este Apéndice es suministrar ejemplos de la forma en que estas informaciones mínimas requeridas para la presentación del estado de rendimiento financiero, el estado de situación financiera o balance general y los cambios en los activos netos/patrimonio neto pueden presentarse en los estados financieros principales. El orden de presentación y las descripciones utilizadas para las partidas (o rubros) deberán ser cambiados, cuando sea necesario, para lograr una presentación razonable, según las circunstancias particulares de cada entidad. Es probable, por ejemplo, que rúbricas de una entidad del sector público, como el Ministerio de Defensa, sean significativamente distintas a los de otra, como el Banco Central. Los estados financieros con que se ilustra este Apéndice han sido preparados para un gobierno central o federal y el estado de rendimiento financiero (por función) ilustra las funciones de las clasificaciones gubernamentales usadas en las Estadísticas de Finanzas Públicas (del Fondo Monetario Internacional). No es muy probable que estas clasificaciones funcionales sean aplicables a todas las entidades del sector público. Deberá recurrirse a la NICSP 1 cuando se busquen ejemplos de clasificaciones funcionales más genéricas para otras entidades del sector público.

**ESTADO DE POLITICAS CONTABLES DE UNA ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO (EXTRACTO)**

**ENTIDAD QUE INFORMA**

Los estados financieros presentados corresponden a una entidad del sector público (gobierno central o federal del país A). Los estados financieros incluyen a la entidad que informa según lo especificado en la legislación pertinente. Esto comprende:

- los ministerios del gobierno central o federal; y
- las empresas públicas.

**Bases de Elaboración**

Los estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público aplicables a la base contable de acumulación (o devengo). La base de valoración 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. Las políticas contables se han aplicado de modo consistente a lo largo del ejercicio.

**NOMBRE DE LA ENTIDAD–ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA O  
BALANCE GENERAL**

**Al 31 de Diciembre de 20X2**

(en miles de unidades monetarias)

| <b>ACTIVO</b>   | <b>20X2</b> | <b>20X2</b> | <b>20X1</b> |
|---|-------------|-------------|-------------|
| <b>Activo Corriente</b>                               |             |             |             |
| Efectivo y equivalentes de efectivo                   | X           |             | X           |
| Cuentas por cobrar                                    | X           |             | X           |
| Existencias   | X           |             | X           |
| Pagos anticipados                                     | X           |             | X           |
| Inversiones   | <u>X</u>    |             | <u>X</u>    |
|   |             | X           | X           |
| <b>Activo No Corriente</b>                            |             |             |             |
| Cuentas por cobrar                                    | X           |             | X           |
| Inversiones   | 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                          | <u>X</u>    |             | <u>X</u>    |
|   |             | X           | X           |
| <b>Total Activo</b>                                   |             | <u>X</u>    | <u>X</u>    |
|   |             | <u>X</u>    | <u>X</u>    |
| <b>PASIVO</b>   |             |             |             |
| <b>Pasivo Corriente</b>                               |             |             |             |
| Cuentas a pagar                                       | X           |             | X           |
| Préstamos a corto plazo                               | X           |             | X           |
| Porción de los préstamos LP con vto a CP              | X           |             | X           |
| Provisiones   | X           |             | X           |
| Cargas sociales por asalariados                       | X           |             | X           |
| Pensiones   | <u>X</u>    |             | <u>X</u>    |
|   |             | X           | X           |
| <b>Pasivo No Corriente</b>                            |             |             |             |
| Cuentas por pagar                                     | X           |             | X           |
| Endeudamiento   | X           |             | X           |
| Provisiones   | X           |             | X           |
| Cargas sociales por asalariados                       | X           |             | X           |
| Pensiones   | <u>X</u>    |             | <u>X</u>    |
|   |             | X           | X           |
| <b>Total Pasivo</b>                                   |             | <u>X</u>    | <u>X</u>    |
| <b>Activo Neto</b>                                    |             | <u>X</u>    | <u>X</u>    |
| <b>ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO NETO</b>                  |             |             |             |
| Capital aportado por otros organismos gubernamentales | X           |             | X           |
| Reservas  | X           |             | X           |
| Resultados netos (Ahorro o desahorro) acumulados      | <u>X</u>    |             | <u>X</u>    |
|   |             | X           | X           |
| Intereses minoritarios                                |             | (X)         | (X)         |
| <b>Total Activos netos/patrimonio neto</b>            |             | <u>X</u>    | <u>X</u>    |

**NOMBRE DE LA ENTIDAD - ESTADO DE RENDIMIENTO FINANCIERO****Al 31 de Diciembre DE 20X2**

(en miles de unidades monetarias)

*(EJEMPLO ILUSTRATIVO DE LA CLASIFICACIÓN DE GASTOS POR FUNCIÓN)*

|  | 20X2     | 20X1     |
|--|----------|----------|
| <b>Ingresos ordinarios/recursos de operaciones</b>   |          |          |
| Ingresos por impuestos   | X        | X        |
| Otros ingresos tributarios   | X        | X        |
| Ingresos ordinarios/recursos por contraprestación  | X        | X        |
| Transferencias corrientes recibidas  | X        | X        |
| Otros ingresos ordinarios/recursos de operaciones  | X        | X        |
| <b>Total ingresos ordinarios/recursos de operaciones</b>   | <b>X</b> | <b>X</b> |
| <b>Gastos de operaciones</b>   |          |          |
| 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        |
| <b>Total gastos de operaciones</b>   | <b>X</b> | <b>X</b> |
| <b>Resultado neto (ahorro o desahorro) por operaciones</b>   | <b>X</b> | <b>X</b> |
| Gastos financieros   | (X)      | (X)      |
| Ganancia en venta de propiedades, planta y equipo  | X        | X        |
| <b>Total ingresos ordinarios/recursos distintos de operaciones (gastos) financieros</b>            | <b>X</b> | <b>X</b> |
| <b>Resultado neto (ahorro o desahorro) de las actividades ordinarias</b>                           | <b>X</b> | <b>X</b> |
| Participación de los intereses minoritarios en el resultado neto (ahorro o desahorro) <sup>5</sup> | (X)      | (X)      |
| <b>Resultado neto (ahorro o desahorro) antes de partidas (o rubros) extraordinarias</b>            | <b>X</b> | <b>X</b> |
| Partidas (o rubros) extraordinarias  | (X)      | (X)      |
| <b>Resultado neto (ahorro o desahorro) del ejercicio</b>   | <b>X</b> | <b>X</b> |

<sup>5</sup> La porción de la participación de los intereses minoritarios en el resultado de las actividades ordinarias incluye la parte de la participación minoritaria en las partidas extraordinarias. La presentación de partidas extraordinarias netas, después de deducir la participación minoritaria, se permite en el párrafo 57(c) de la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*. En las notas a los estados financieros se informa sobre la participación minoritaria en las partidas extraordinarias.

**NOMBRE DE LA ENTIDAD - ESTADO DE RENDIMIENTO FINANCIERO****Al 31 de Diciembre DE 20X2**

(en miles de unidades monetarias)

*(EJEMPLO ILUSTRATIVO DE LA CLASIFICACIÓN DE GASTOS POR NATURALEZA)*

|  | <b>20X2</b> | <b>20X1</b> |
|--|-------------|-------------|
| <b>Ingresos ordinarios/recursos de operaciones</b>                                     |             |             |
| Ingresos por impuestos   | X           | X           |
| Otros ingresos tributarios   | X           | X           |
| Ingresos ordinarios/recursos de operaciones por contraprestación                       | X           | X           |
| Transferencias corrientes recibidas  | X           | X           |
| Otros ingresos de operaciones  | X           | X           |
| <b>Total ingresos ordinarios/recursos de operaciones</b>                               | <u>X</u>    | <u>X</u>    |
| <b>Costos y Gastos de operaciones</b>  |             |             |
| Gastos de personal   | X           | X           |
| Subvenciones y otros pagos por transferencias  | X           | X           |
| Suministros y material para consumo  | X           | X           |
| Gasto de depreciación y amortización   | X           | X           |
| Otros gastos de operaciones  | X           | X           |
| <b>Total gastos de operaciones</b>   | <u>X</u>    | <u>X</u>    |
| <b>Resultado neto (ahorro o desahorro) por operaciones</b>                             | <b>X</b>    | <b>X</b>    |
| Costos financieros   | (X)         | (X)         |
| Ganancias en venta de propiedad, planta y equipo                                       | X           | X           |
| <b>Total ingresos ordinarios/recursos distintos de operaciones(gastos) financieros</b> | <b>X</b>    | <b>X</b>    |
| <b>Superávit/déficit de las actividades de operaciones</b>                             | <b>X</b>    | <b>X</b>    |
| Porción de los intereses minoritarios en el Superávit/déficit                          | (X)         | (X)         |
| <b>Superávit/déficit antes de partidas (o rubros) extraordinarias <sup>6</sup></b>     | <b>(X)</b>  | <b>(X)</b>  |
| Partidas (o rubros) extraordinarias  | X           | X           |
| <b>Superávit/déficit neto del ejercicio</b>  | <b>X</b>    | <b>X</b>    |

<sup>6</sup> La porción de la participación de los intereses minoritarios en el resultado de las actividades ordinarias incluye la porción de la participación minoritaria en las partidas extraordinarias. La presentación de partidas extraordinarias netas, después de deducir la participación minoritaria, se permite en el párrafo 57(c) de la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*. En las notas a los estados financieros se informa sobre la participación minoritaria en las partidas extraordinarias.



**NOMBRE DE LA ENTIDAD - CAMBIOS EN EL ACTIVOS  
NETOS/PATRIMONIO NETO**

**Al 31 de Diciembre de 20X2**

(en miles de unidades monetarias)

|   | Capital<br>Aportado | Reserva de<br>Revaluación | Diferencias de<br>conversión | Resultado neto<br>(ahorro o<br>desahorro)<br>Acumulados | Total |
|---|---------------------|---------------------------|------------------------------|---|-------|
| Saldo a 31-Dic-20X0   | X                   | X                         | (X)                          | X   | X     |
| Cambios en las políticas<br>contables   | (X)                 |                           |                              | (X)   | (X)   |
| Saldo reexpresado   | X                   | X                         | X                            | X   | X     |
| Ganancias por revaluación<br>de propiedades   |                     | X                         |                              |   | X     |
| Pérdidas por revaluación<br>de inversiones  |                     | (X)                       |                              |   | (X)   |
| Diferencias de conversión   |                     |                           | (X)                          |   | (X)   |
| Pérdidas y ganancias netas<br>no reconocidas en el<br>estado de rendimiento<br>financiero |                     | X                         | (X)                          |   | X     |
| Ganancia neta del periodo   |                     |                           |                              |   | X     |
| Saldo a 31-Dic-20X1   | X                   | X                         | (X)                          | X   | X     |
| Pérdida en revaluación de<br>propiedad  |                     | (X)                       |                              |   | (X)   |
| Ganancia por revaluación<br>de inversiones  |                     | X                         |                              |   | X     |
| Diferencias de conversión   |                     |                           | (X)                          |   | X     |
| Pérdidas y ganancias netas<br>no reconocidas en el<br>estado de rendimiento<br>financiero |                     | (X)                       | (X)                          | (X)   |       |
| Pérdidas netas del periodo  |                     |                           |                              | (X)   | (X)   |
| Saldo al 31-Dic-20X2  | X                   | X                         | (X)                          | X   | X     |

## Apéndice 2

### **Características cualitativas de la de información financiera**

El párrafo 37 de la presente Norma exige el desarrollo de políticas contables que aseguren que la información suministrada en los estados financieros reúna determinadas características cualitativas. Este Apéndice resume las características cualitativas que debe cumplir la información financiera.

Las características cualitativas son los atributos que hacen que la información suministrada por los estados financieros sea útil para los usuarios. Las cuatro características cualitativas principales 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 debe presumir 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 (Importancia Relativa)*

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

La información será considerada material si su omisión o tergiversación puede influir en las decisiones o evaluaciones efectuadas por los usuarios en base a 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 de predisposición, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que representa o puede 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 hechos y no meramente según la forma legal de los mismos.

*La esencia sobre la forma*

Si la información va a representar fielmente las transacciones y otros hechos que pretende representar, será necesario que el tratamiento contable y la presentación de tales transacciones y hechos se hagan de acuerdo a la sustancia y realidad económica de los mismos y no meramente según su forma legal. La esencia de las transacciones y otros hechos no siempre concuerda con su forma legal.

*Neutralidad*

La información será neutral si está libre de predisposición. Los estados financieros no serán 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 juicio 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 ordinarios/recursos no queden sobreestimados ni los pasivos o gastos, subestimados.

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 ordinarios/recursos o 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 o completitud*

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 cualidad de comparabilidad es aplicable:

- a la comparación entre estados financieros de diferentes entidades; y
- a la comparación entre los estados financieros de la misma entidad en diferentes períodos de tiempo.

Una importante implicación 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 resultado de una entidad a lo largo del tiempo, es importante que los estados financieros muestren información de los ejercicios precedentes, que guarde correspondencia con la del ejercicio 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 ocurrir que se tenga que emitir la información antes de conocer todos los aspectos de una determinada 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 constante. Los beneficios derivados de la información deben ser mayores que el costo de obtenerla. La evaluación de beneficio y costo es, sin embargo, esencialmente, cuestión de criterio. Por otra parte, no siempre los costos recaen en los usuarios que disfrutan de los beneficios. Los beneficios pueden también llegar a usuarios distintos de aquellos para quienes se preparó la información. Por estas razones, es difícil aplicar un análisis costo-beneficio en un caso particular. No obstante, los entes 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 las Características Cualitativas*

En la práctica, es necesario mantener un equilibrio entre las 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 criterio profesional.

### Comparación con la NIC 1

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*, ha sido básicamente elaborada a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*. 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 las normas 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 neto o un estado que muestre los cambios en los activos netos/patrimonio neto con excepción de los provenientes de las transacciones de capital con los propietarios/ aportantes y las distribuciones a los propietarios/aportantes en su condición de tales. La NICSP 1 prescribe la presentación de un estado que muestre todos los cambios en los activos netos/patrimonio neto.
- La NICSP 1 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 1. Los ejemplos más significativos en la NICSP 1 son los términos “entidad,” o “ingreso ordinario/recurso,” “estado de rendimiento financiero,” “estado de situación financiera,” y “activos netos/patrimonio neto.” Los términos equivalentes en la NIC 1 son “empresa,” “ingreso,” “estado o cuenta de pérdidas y ganancias,” “balance” y “patrimonio neto.”
- La definición del término “partida extraordinaria” difiere del de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 8 *Beneficios o Pérdidas netas del ejercicio contable, errores fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*. La definición de la presente Norma incluye un criterio adicional, a saber: que las partidas (o rubros) están “fuera del control o influencia de la entidad” (párrafo 6).
- La NICSP 1 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 1 (párrafo 6).
- La NICSP 1 contiene una disposición transitoria que permite la no revelación de partidas (o rubros) que han sido excluidas de los estados financieros a causa de la aplicación de una disposición transitoria de otra NICSP (párrafo 134).
- La NICSP 1 contiene un resumen de las características cualitativas (sobre la base del marco conceptual del IASC) en el Apéndice 2.