

**International Public Sector
Accounting Standards Board®**

**Manual
de Pronunciamientos
Internacionales de
Contabilidad del Sector
Público**

***Edición de 2017
Volumen II***

IPSAS®

International Federation of Accountants®
529 Fifth Avenue
New York, New York 10017 USA

Este documento fue publicado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC®). Su misión es servir al interés público y fortalecer la profesión de contador favoreciendo el desarrollo de normas internacionales de alta calidad, promoviendo la adopción e implementación de estas normas, aumentando la capacidad de las organizaciones de contadores profesionales y tomando postura en temas de interés público.

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

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

The 'International Public Sector Accounting Standards Board', 'International Public Sector Accounting Standards', 'Recommended Practice Guidelines', 'International Federation of Accountants', 'IPSASB', 'IPSAS', 'RPG', 'IFAC', the IPSASB logo, and IFAC logo are trademarks of IFAC, or registered trademarks and service marks of IFAC in the US and other countries.

Propiedad intelectual © febrero de 2018 de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Será necesario el permiso escrito de la IFAC para reproducir, guardar o transmitir, o hacer otros usos similares de este documento. Contacto permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-376-3

Publicado por:



NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL
SECTOR PÚBLICO

IPSAS®

TABLA DE CONTENIDOS VOLUMEN II

	Página
NICSP 30—Instrumentos Financieros: Información a Revelar	1580
NICSP 31—Activos Intangibles	1639
NICSP 32—Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente	1703
NICSP 33—Adopción por Primera Vez de las NICSP de Base de Acumulación (o Devengo).....	1767
NICSP 34—Estados Financieros Separados.....	1929
NICSP 35—Estados Financieros Consolidados	1946
NICSP 36—Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	2070
NICSP 37—Acuerdos Conjuntos	2094
NICSP 38—Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades	2149
NICSP 39—Beneficios a los Empleados	2188
NICSP 40—Combinaciones del Sector Público	2267
Introducción a la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público según la Base Contable de Efectivo.....	2508
NICSP de Base de Efectivo—Información Financiera según la Base Contable de Efectivo	2509
Introducción a las Guías de Prácticas Recomendadas	2651
GPR 1—Presentación de Información sobre Sostenibilidad a Largo Plazo de las Finanzas de una Entidad	2652
GPR 2—Análisis y Comentario de Estados Financieros	2685
GPR 3—Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios.....	2698
Glosario de Términos Definidos de la NICSP 1 a la NICSP 38	2736
NICSP con base de acumulación (o devengo) emitidas a 31 de enero de 2017 ...	2797

NISCP30—INSTRUMENTOS FINANCIEROS: INFORMACIÓN A REVELAR

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 7, *Estados Financieros Consolidados* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIIF 7, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NISCP30—INSTRUMENTOS FINANCIEROS: INFORMACIÓN A REVELAR

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2017.

La NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Presentación* se emitió en enero de 2010.

Desde entonces, la NICSP 30 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- La NICSP 39, *Beneficios a los Empleados* (emitida en febrero de 2016).
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en octubre de 2016)
- NICSP 38—*Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 30

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
3	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 NICSP 37 enero de 2015 NICSP 39 julio de 2016
6	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
7	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
52A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
52B	Nuevo	NICSP 38 enero de 2015 NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015
52C	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2016
52D	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
52E	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
53	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
GA6	Modificado	NICSP 38 enero de 2015

NISCP30—INSTRUMENTOS FINANCIEROS: INFORMACIÓN A REVELAR

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1-2
Alcance	3-7
Definiciones	8
Clases de instrumentos financieros y nivel de información a revelar	9
Relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y rendimiento financiero	10-37
Estado de situación financiera	11-23
Categorías de activos financieros y pasivos financieros	11
Activos o pasivos financieros al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo	12-1
Reclasificación	15-16
Baja en cuentas	17
Garantía colateral	18-19
Cuenta correctora para pérdidas crediticias	20
Instrumentos financieros compuestos con múltiples Derivados	21
Incumplimientos y otras infracciones	22-23
Estado de rendimiento financiero	24
Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas	24
Otra información a revelar	25-37
Políticas contables	25
Contabilidad de coberturas	26-28
Valor razonable	29-36
Préstamos en condiciones favorables	37
Naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros	38-4
Información cualitativa	40

INSTRUMENTOS FINANCIEROS: INFORMACIÓN A REVELAR

Información cuantitativa	41-49
Riesgo de crédito.	43-45
Activos financieros en mora o deteriorados	44
Garantías colaterales y otras mejoras crediticias obtenidas ..	45
Riesgo de liquidez	46
Riesgo de mercado	47-49
Análisis de sensibilidad	47-48
Otra información a revelar sobre el riesgo de mercado	49
Fecha de vigencia y transición	50-53
Derogación y sustitución de la NICSP 15 (2001)	54
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Comparación con la NIIF 7	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 30, *Instrumentos Financieros: Presentación*, está contenida en los párrafos 1 a 54. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 30 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es requerir a las entidades que, en sus estados financieros, revelen información que permita a los usuarios evaluar:
 - (a) la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y en el rendimiento de la entidad; y
 - (b) la naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de los instrumentos financieros a los que la entidad esté expuesta durante el periodo y lo esté al final del periodo sobre el que se informa, así como la forma de gestionar dichos riesgos.
2. Los principios contenidos en esta NIIF complementan a los de reconocimiento, medición y presentación de los activos financieros y los pasivos financieros de la NIC 28 *Instrumentos Financieros: Presentación* y de la NICSP 29 *Instrumentos Financieros*.

Alcance

3. **Esta Norma se aplicará por todas las entidades para todos los tipos de instrumentos financieros, a excepción de:**
 - (a) **aquellas participaciones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, que se contabilicen de acuerdo con la NICSP 34, *Estados Financieros Separados*, la NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados* o la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*. Sin embargo, en algunos casos, la NICSP 34, NICSP 35 o NICSP 37 permite que una entidad contabilice las participaciones en una entidad controlada, asociada o negocio conjunto aplicando la NICSP 29; en esos casos, las entidades aplicarán los requerimientos de esta Norma. Las entidades aplicarán también esta Norma a todos los derivados vinculados a las participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, a menos que el derivado cumpla la definición de un instrumento de patrimonio de la NICSP 28.**
 - (b) **los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de beneficios a los empleados, a los que se aplique la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*.**
 - (c) **derechos y obligaciones surgidas de los contratos de seguros. Sin embargo, esta Norma se aplica a:**
 - (i) **los derivados implícitos en contratos de seguro, siempre que la NICSP 29 requiera que la entidad los contabilice por separado; y**
 - (ii) **un emisor de contratos de garantías financieras, si el emisor aplica la NICSP 29 al reconocer y medir los contratos, pero**

aplicará la normativa contable nacional e internacional pertinente que trate los contratos de seguro, si el emisor elige aplicar esas normas al reconocerlos y medirlos.

Además de los apartados (i) y (ii) anteriores, una entidad puede aplicar esta Norma a contratos de seguro que impliquen la transferencia del riesgo financiero.

- (d) **los instrumentos financieros, contratos y obligaciones derivados de transacciones con pagos basados en acciones, a los que se aplica la normativa contable nacional o internacional que trate de pagos basados en acciones, excepto los contratos que estén dentro del alcance de los párrafos 4 a 6 de la NICSP 29, a los que se aplica esa Norma.**
 - (e) **instrumentos que requieran ser clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16 o los párrafos 17 y 18 de la NICSP 28.**
4. Esta Norma se aplica a los instrumentos financieros reconocidos y no reconocidos. Los instrumentos financieros reconocidos comprenden activos financieros y pasivos financieros que estén dentro del alcance de la NICSP 29. Los instrumentos financieros no reconocidos comprenden algunos instrumentos financieros que, aunque están fuera del alcance de la NICSP 29, entran dentro del alcance de esta Norma (como algunos compromisos de préstamo).
5. Esta Norma es aplicable a los contratos de compra o venta de elementos no financieros que estén dentro del alcance de la NICSP 29 (véanse los párrafos 4 a 6 de la NICSP 29).
6. [Eliminado]
7. [Eliminado]

Definiciones

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

Riesgo de Crédito (Credit risk) es el riesgo de que una de las partes de un instrumento financiero cause una pérdida financiera a la otra parte por incumplir una obligación.

Riesgo de tasa de cambio (Currency risk) es el riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero fluctúen como consecuencia de variaciones en las tasas de cambio de monedas extranjeras

Riesgo de tasa de interés (Interest rate risk) es el riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en las tasas de interés de mercado.

Riesgo de liquidez (Liquidity risk) es el riesgo de que una entidad encuentre dificultad para cumplir con obligaciones asociadas con pasivos financieros que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otro activo financiero.

Préstamos por pagar (Loans payable) son pasivos financieros diferentes de las cuentas comerciales por pagar a corto plazo en condiciones normales de crédito.

Riesgo de mercado (Market risk) es el riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en los precios de mercado. El riesgo de mercado comprende tres tipos de riesgo: riesgo de tasa de cambio, riesgo de tasa de interés y otros riesgos de precio.

Otro riesgo de precio (Other price risk) es el riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero fluctúen debido a variaciones en los precios de mercado (diferentes de las que provienen del riesgo de tasa de interés y del riesgo de tasa de cambio), ya sea porque ellas estén causadas por factores específicos al instrumento financiero en concreto o a su emisor, o por factores que afecten a todos los instrumentos financieros similares negociados en el mercado.

Un activo financiero **está en mora (past due)** cuando la contraparte ha dejado de efectuar un pago que contractualmente debía hacer.

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

Clases de instrumentos financieros y nivel de información a revelar

9. Cuando esta Norma requiera que la información se suministre por clases de instrumentos financieros, una entidad los agrupará en clases de acuerdo con la naturaleza de la información a revelar y que tengan en cuenta las características de dichos instrumentos financieros. Una entidad suministrará información suficiente para permitir la conciliación con las partidas presentadas en el estado de situación financiera.

Relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y el rendimiento financiero

10. **Una entidad suministrará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la relevancia de los instrumentos financieros en su situación financiera y en su rendimiento.**

Estado de situación financiera

Categorías de activos financieros y pasivos financieros

11. Se revelarán, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, los importes en libros de cada una de las siguientes categorías definidas en la NICSP 29:
- (a) activos financieros al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del ejercicio, mostrando por separado: (i) los designados como tales en el momento de su reconocimiento inicial, y (ii) los clasificados como mantenidos para negociación de acuerdo con la NICSP 29;
 - (b) inversiones mantenidas hasta el vencimiento;
 - (c) préstamos y cuentas por cobrar;
 - (d) activos financieros disponibles para la venta;
 - (e) activos financieros al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del ejercicio, mostrando por separado: (i) los designados como tales en el momento de su reconocimiento inicial, y (ii) los clasificados como mantenidos para negociación de acuerdo con la NICSP 29; y
 - (f) pasivos financieros medidos al costo amortizado.

Activos financieros o pasivos financieros al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del ejercicio

12. Si la entidad hubiese designado un préstamo o una cuenta por cobrar (o un grupo de préstamos o cuentas por cobrar) como al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del ejercicio, revelará:
- (a) el nivel máximo de exposición al riesgo de crédito [véase el apartado (a) del párrafo 43] del préstamo o cuenta por cobrar (o del grupo de préstamos o cuentas por cobrar) al final del periodo sobre el que se informa.
 - (b) El importe por el que se mitiga dicho máximo nivel de exposición al riesgo de crédito mediante el uso de derivados de crédito o instrumentos similares.

- (c) El importe de la variación, durante el periodo y la acumulada, del valor razonable del préstamo o cuenta por cobrar (o del grupo de préstamos o cuentas por cobrar) que sea atribuible a las variaciones en el riesgo de crédito del activo financiero, determinado como:
- (i) el importe de la variación del valor razonable que no sea atribuible a cambios en las condiciones de mercado que dan lugar a riesgo de mercado; o
 - (ii) el importe que resulte de la aplicación de un método alternativo, si la entidad cree que de esta forma representa más fielmente la variación del valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del activo

Los cambios en las condiciones de mercado que ocasionan riesgo de mercado incluyen las variaciones en una tasa de interés (de referencia) observada, en el precio de una materia prima cotizada, en una tasa de cambio de moneda extranjera o en un índice de precios o tasas.

- (d) el importe de la variación del valor razonable de cualesquiera derivados de crédito o instrumentos similares vinculados, durante el periodo y la acumulada desde que el préstamo o cuenta por cobrar se hubiera designado.

13. Si la entidad hubiera designado un pasivo financiero como al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de acuerdo con el párrafo 10 de la NICSP 29, revelará:

- (a) el importe de la variación, durante el período y la acumulada, del valor razonable del pasivo financiero que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito de ese pasivo, determinado como:
- (i) el importe de la variación del valor razonable que no sea atribuible a cambios en las condiciones de mercado que dan lugar a riesgo de mercado (véase el párrafo GA4 del Apéndice A); o
 - (ii) el importe que resulte de la aplicación de un método alternativo, si la entidad cree que de esta forma representa más fielmente la variación del valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del pasivo.

Los cambios en las condiciones de mercado que ocasionan riesgo de mercado incluyen las variaciones en una tasa de interés de referencia, en el precio de un instrumento financiero de otra entidad, en el precio de una materia prima cotizada, en una tasa de cambio de moneda extranjera o en un índice de precios o tasas. Para los contratos que incluyan un componente vinculado al resultado de las inversiones, los cambios en las condiciones de mercado incluyen cambios en el

rendimiento del fondo de inversiones, interno o externo, que esté vinculado con ellos.

- (b) la diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero y el importe que la entidad estaría obligada contractualmente a pagar al tenedor de la obligación, en el momento del vencimiento.

14. La entidad revelará:

- (a) los métodos empleados para cumplir con lo establecido en el apartado (c) del párrafo 12 y en el apartado (a) del párrafo 13.
- (b) si la entidad creyese que la información a revelar para cumplir con lo establecido en el apartado (c) del párrafo 12 y el apartado (a) del párrafo 13, no representa fielmente la variación del valor razonable del activo financiero o del pasivo financiero que sea atribuible a cambios en su riesgo de crédito, las razones por las que ha llegado a esta conclusión y los factores que cree que son relevantes.

Reclasificación

15. Si la entidad hubiese reclasificado un activo financiero (de conformidad con los párrafos 60 a 63 de la NICSP 29) como una partida medida:

- (a) al costo o al costo amortizado, en lugar de al valor razonable; o
- (b) al valor razonable, en lugar de al costo o al costo amortizado;

revelará el importe reclasificado en o fuera de cada categoría, así como la razón para efectuar dicha reclasificación.

16. Si la entidad hubiese reclasificado un activo financiero moviéndolo de la categoría de al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del ejercicio, de conformidad con los párrafos 55 o 57 de la NICSP 29 o de la categoría de disponibles para la venta, de conformidad con el párrafo 58 de la NICSP 29, revelará de lo siguiente:

- (a) el importe reclasificado a cada una de esas categorías o fuera de éstas;
- (b) para cada periodo sobre el que se informa hasta el momento de la baja en cuentas, el importe en libros y el valor razonable de todos los activos financieros que hayan sido reclasificados en el periodo sobre el que se informa y periodos precedentes;
- (c) si el activo financiero hubiese sido reclasificado de conformidad con el párrafo 55 de la NICSP 29, la situación excepcional, y los hechos y circunstancias que demuestren que la situación era excepcional;
- (d) para el periodo sobre el que se informa en el que se haya reclasificado el activo financiero, las pérdidas o ganancias del valor razonable del activo financiero reconocido en el resultado (ahorro o desahorro) del

periodo o en los activos netos/patrimonio en el periodo sobre el que se informa y en el periodo precedente;

- (e) para cada periodo sobre el que se informa posterior a la reclasificación (incluido el periodo sobre el que informa en el que se hubiese reclasificado el activo financiero) hasta la baja en cuentas del activo financiero, las ganancias o pérdidas del valor razonable que hubiesen sido reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo o en los activos netos/patrimonio si el activo financiero no hubiese sido reclasificado, así como las ganancias, las pérdidas, los ingresos y los gastos reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo; y y
- (f) la tasa de interés efectiva y los importes estimados de flujos de efectivo que la entidad prevea recuperar, en la fecha de reclasificación del activo financiero

Baja en cuentas

17. Una entidad puede haber transferido activos financieros de forma tal que una parte o todos los activos financieros no cumplan las condiciones para darlos de baja en cuentas (véanse los párrafos 17 a 39 de la NICSP 29). La entidad revelará, para cada clase de dichos activos financieros:

- (a) la naturaleza de los activos;
- (b) la naturaleza de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad a los que la entidad continúe expuesta;
- (c) cuando la entidad continúe reconociendo la totalidad de los activos, los importes en libros de éstos y de los pasivos asociados; y y
- (d) cuando la entidad continúe reconociendo los activos en la medida de su implicación continuada, el importe en libros total de los activos originales, el importe de los activos que la entidad continúe reconociendo y el importe en libros de los pasivos asociados.

Garantía colateral

18. Una entidad revelará:

- (a) el importe en libros de los activos financieros pignoralos como garantía colateral de pasivos o pasivos contingentes, incluyendo los importes que hayan sido reclasificados de acuerdo con el apartado (a) del párrafo 39 de la NICSP 29; y y
- (b) los plazos y condiciones relacionados con su pignoralción.

19. Cuando una entidad haya recibido una garantía colateral (de activos financieros o no financieros) y esté autorizada a venderla o a pignoralarla sin que se haya producido un incumplimiento por parte del propietario de la garantía colateral, revelará:

- (a) el valor razonable de la garantía colateral poseída;
- (b) el valor razonable de la garantía colateral vendida o nuevamente pignorada, y si la entidad tiene alguna obligación de devolverla; y
- (c) los plazos y condiciones asociadas a la utilización de la garantía colateral.

Cuenta correctora para pérdidas crediticias

20. Cuando los activos financieros se hayan deteriorado por pérdidas crediticias y la entidad registre el deterioro en una cuenta separada (por ejemplo, una cuenta correctora utilizada para registrar los deterioros individuales o una cuenta similar utilizada para registrar un deterioro colectivo de activos) en lugar de reducir directamente el importe en libros del activo, incluirá una conciliación de las variaciones en dicha cuenta durante el periodo, para cada clase de activos financieros.

Instrumentos financieros compuestos con múltiples derivados implícitos

21. Cuando una entidad haya emitido un instrumento que contiene un componente de pasivo y otro de patrimonio (véase el párrafo 33 de la NICSP 28), y el instrumento incorpore varios derivados implícitos cuyos valores fueran interdependientes (como es el caso de un instrumento de deuda convertible con una opción de rescate), revelará la existencia de esas características.

Incumplimientos y otras infracciones

22. Para los préstamos por pagar reconocidos al final del periodo sobre el que se informa, una entidad revelará:
- (a) detalles de los incumplimientos durante el período que se refieran al principal, a los intereses, a los fondos de amortización para cancelación de deudas o a las condiciones de rescate relativas a esos préstamos por pagar;
 - (b) el importe en libros de los préstamos por pagar que estén impagados al final del periodo sobre el que se informa; y
 - (c) si el incumplimiento ha sido corregido o si se han renegociado las condiciones de los préstamos por pagar antes de la fecha de autorización para emisión de los estados financieros.
23. Si durante el periodo se hubieran producido infracciones de las condiciones del acuerdo de préstamo, distintas de las descritas en el párrafo 22, una entidad revelará la misma información requerida en el párrafo 22 si dichas infracciones autorizan al prestamista a reclamar el reembolso acelerado (a menos que, al final del periodo sobre el que se informa o antes, las infracciones se hubieran corregido o las condiciones del préstamo se hubieran renegociado).

Estado de rendimiento financiero

Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas

24. Una entidad revelará las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, ya sea en el estado de rendimiento financiero o en las notas:

- (a) ganancias o pérdidas netas por:
 - (i) activos financieros o pasivos financieros al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del período, mostrando por separado las correspondientes a los activos financieros o pasivos financieros designados como tales en el reconocimiento inicial, y las de los activos financieros y pasivos financieros que se hayan clasificado como mantenidos para negociar de acuerdo con la NICSP 29;
 - (ii) activos financieros disponibles para la venta, mostrando por separado el importe de la ganancia o pérdida reconocida directamente en los activos netos/patrimonio durante el periodo y el importe que ha sido reclasificado de los activos netos/patrimonio y reconocido directamente en el resultado (ahorro o desahorro) del período;
 - (iii) inversiones mantenidas hasta el vencimiento;
 - (iv) préstamos y cuentas por cobrar; y
 - (v) pasivos financieros medidos al costo amortizado;
- (b) importes totales de los ingresos y de los gastos por intereses (calculados utilizando el método de la tasa de interés efectiva) producidos por los activos financieros o los pasivos financieros que no se midan al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del período;
- (c) ingresos y gastos por comisiones (distintos de los importes incluidos al determinar la tasa de interés efectiva) que surjan de:
 - (i) activos financieros o pasivos financieros que no se midan al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del período; y
 - (ii) actividades fiduciarias o de administración que supongan la tenencia o inversión de activos por cuenta de individuos, fideicomisos, planes de prestaciones por retiro y otras instituciones;
- (d) ingresos por intereses sobre activos financieros deteriorados, devengados de acuerdo con el párrafo GA126 de la NICSP 29; y

- (e) el importe de las pérdidas por deterioro de valor para cada clase de activo financiero.

Otra información a revelar

Políticas contables

- 25. De acuerdo con el párrafo 132 de la NICSP 1, una entidad revelará, en el resumen de las políticas contables significativas, la base (o bases) de medición utilizada(s) al elaborar los estados financieros, así como las demás políticas contables empleadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Contabilidad de coberturas

- 26. Una entidad revelará información, por separado, referida a cada tipo de cobertura descrita en la NICSP 29 (esto es, cobertura del valor razonable, cobertura de los flujos de efectivo y cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero) sobre los extremos siguientes:
 - (a) una descripción de cada tipo de cobertura;
 - (b) una descripción de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura y de sus valores razonables al final del periodo sobre el que se informa; y
 - (c) la naturaleza de los riesgos que han sido cubiertos.
- 27. Para las coberturas de flujos de efectivo, una entidad revelará:
 - (a) los periodos en los que se espera que se produzcan los flujos de efectivo, así como en los que se espera que afecten al resultado (ahorro o desahorro) del período;
 - (b) una descripción de las transacciones previstas para las que se haya utilizado previamente la contabilidad de coberturas, pero cuya ocurrencia ya no se espere;
 - (c) el importe que se reconoció en los activos netos/patrimonio durante el período;
 - (d) el importe que se reclasificó de los activos netos/patrimonio y se incluyó en el resultado (ahorro o desahorro) del período, mostrando el importe incluido en cada partida del estado de rendimiento financiero; y
 - (e) el importe que, durante el periodo, se haya eliminado de los activos netos/patrimonio y se haya incluido en el costo inicial o en otro importe en libros de un activo no financiero o de un pasivo no financiero adquirido o en el que se haya incurrido y que hayan sido tratados como transacciones previstas altamente probables cubiertas.

28. Una entidad revelará por separado:
- (a) en las coberturas del valor razonable, las ganancias o pérdidas:
 - (i) del instrumento de cobertura; y
 - (ii) de la partida cubierta que sea atribuible al riesgo cubierto.
 - (b) la ineficacia reconocida en el resultado (ahorro o desahorro) del período que surja de coberturas de los flujos de efectivo; y y
 - (c) la ineficacia reconocida en el resultado (ahorro o desahorro) del período que surja de coberturas de inversiones netas en negocios en el extranjero.

Valor razonable

29. Salvo por lo establecido en el párrafo 35, una entidad revelará el valor razonable correspondiente a cada clase de activos financieros y de pasivos financieros (véase el párrafo 9), de una forma que permita la realización de comparaciones con los correspondientes importes en libros.
30. Al revelar los valores razonables, una entidad agrupará los activos financieros y los pasivos financieros en clases, pero sólo los compensará en la medida en que sus importes en libros estén compensados en el estado de situación financiera.
31. Una entidad revelará para cada clase de instrumentos financieros los métodos y, cuando se utilice una técnica de valoración, las suposiciones aplicadas para determinar los valores razonables de cada clase de activos financieros o pasivos financieros. Por ejemplo, siempre que fuera aplicable, una entidad revelará información sobre las suposiciones relativas a las ratios de cancelación anticipada, las ratios por pérdidas de crédito estimadas y las tasas de interés o de descuento. Si se hubiera producido un cambio en la técnica de valoración, la entidad revelará la naturaleza de ese cambio y las razones para haberlo realizado.
32. Para revelar la información requerida por el párrafo 33 una entidad clasificará las mediciones al valor razonable realizadas utilizando una jerarquía de valor razonable, que refleje la relevancia de los datos de entrada utilizados para llevar a cabo dichas mediciones. La jerarquía de valor razonable tendrá los siguientes niveles:
- (a) precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos (Nivel 1);
 - (b) datos de entrada distintos a los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que sean observables para el activo o pasivo, directamente (es decir, como precios) o indirectamente (es decir, derivadas de los precios) (Nivel 2); y

- (c) datos de entrada utilizados para el activo o pasivo que no estén basadas en datos de mercado observables (datos de entrada no observables) (Nivel 3).

El nivel en la jerarquía de valor razonable, dentro del cual se clasifica la medición del valor razonable en su totalidad se determinará sobre la base del dato de entrada de nivel más bajo que sea relevante para la medición del valor razonable en su totalidad. A estos efectos, la relevancia de un dato de entrada se evalúa con respecto a la totalidad de la medición al valor razonable. Si una medición del valor razonable utiliza datos de entrada observables que requieren ajustes importantes basados en datos de entrada no observables, la medición es de Nivel 3. Evaluar la relevancia de un dato de entrada en particular para la medición del valor razonable en su totalidad requiere la utilización del juicio, considerando los factores específicos del activo o pasivo.

33. Para las mediciones del valor razonable, reconocidas en el estado de situación financiera, una entidad revelará para cada clase de instrumentos financieros:
- (a) el nivel en la jerarquía de valor razonable en el cual se clasifican las mediciones del valor razonable en su totalidad, segregando las mediciones del valor razonable de acuerdo con los niveles definidos en el párrafo 32.
 - (b) cualquier transferencia relevante entre los Niveles 1 y 2 de la jerarquía de valor razonable y las razones de dichas transferencias. Las transferencias hacia cada nivel se revelarán y comentarán de forma separada de las transferencias salidas de cada nivel. A estos efectos, la relevancia se juzgará con respecto al resultado (ahorro o desahorro) del período, y al total de activos o de pasivos.
 - (c) para mediciones al valor razonable de Nivel 3, una conciliación de los saldos de apertura con los saldos de cierre, revelando por separado los cambios durante el periodo atribuibles a lo siguiente:
 - (i) ganancias y pérdidas totales del periodo reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) del período, y una descripción de dónde se presentan en el estado de rendimiento financiero;
 - (ii) ganancias y pérdidas totales reconocidas en los activos netos/patrimonio;
 - (iii) compras, ventas, emisiones y liquidaciones (revelando por separado cada tipo de movimiento); y
 - (iv) transferencias hacia o desde el Nivel 3 (por ejemplo transferencias atribuibles a cambios en la observabilidad de los datos del mercado) y las razones para efectuar esas transferencias. Para transferencias relevantes, las que sean hacia

el Nivel 3 se revelarán y comentarán por separado de las realizadas desde dicho nivel.

- (d) el importe de las ganancias o pérdidas totales del periodo mencionadas en el apartado (c)(i) anterior, reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) del período que sean atribuibles a las ganancias o pérdidas relacionadas con aquellos activos y pasivos que se mantengan al final del periodo sobre el que se informa, así como una descripción de dónde se presentan dichas ganancias o pérdidas en el estado de rendimiento financiero.
- (e) para mediciones del valor razonable de Nivel 3 en las que al cambiar uno o más datos de entrada a otras suposiciones alternativas razonablemente posibles cambiaría de forma significativa el valor razonable, la entidad señalará ese hecho y revelará el efecto de esos cambios. La entidad revelará la forma en que se calculó el efecto de un cambio para reflejar un supuesto alternativo razonablemente posible. Con este propósito, la relevancia puede juzgarse con respecto al resultado (ahorro o desahorro) del período, así como al total de los activos o pasivos o, cuando los cambios se reconozcan en los activos netos/patrimonio, respecto al total del patrimonio.

Una entidad presentará la información a revelar de tipo cuantitativo requerida por este párrafo en forma de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato.

34. Si el mercado de un instrumento financiero no fuera activo, una entidad determinará su valor razonable utilizando una técnica de valoración (véanse los párrafos GA106 a GA112 de la NICSP 29). En cualquier caso, la mejor evidencia del valor razonable en el momento del reconocimiento inicial es el precio de la transacción (es decir, el valor razonable de la contraprestación dada o recibida), a menos que se cumplan las condiciones descritas en el párrafo GA108 de las NICSP 29. De ello se deduce que podría haber una diferencia entre el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial y el importe que se determinaría en esa fecha utilizando la técnica de valoración. Si dicha diferencia existiese, una entidad revelará, para cada clase de instrumentos financieros:
- (a) la política contable que utilice para reconocer esa diferencia en el resultado (ahorro o desahorro) del período para reflejar las variaciones en los factores (incluyendo el tiempo) que los participantes en el mercado considerarían al establecer un precio (véase el párrafo GA109 de la NICSP 29); y
 - (b) la diferencia acumulada que no haya sido reconocida todavía en el resultado (ahorro o desahorro) del período al principio y al final del período, junto con una conciliación de esa diferencia durante ese periodo con el saldo.

35. No se requiere información a revelar sobre el valor razonable:
- (a) cuando el importe en libros sea una aproximación razonable al valor razonable, por ejemplo para instrumentos financieros tales como cuentas por pagar o por cobrar a corto plazo;
 - (b) en el caso de una inversión en instrumentos de patrimonio que no tenga un precio de mercado cotizado en un mercado activo, o en derivados vinculados con ellos, que se midan al costo de acuerdo con la NICSP 29 porque su valor razonable no puede ser determinado con fiabilidad; y
 - (c) para un contrato que contenga un componente de participación discrecional, si el valor razonable de dicho componente no puede ser determinado de forma fiable.
36. En los casos descritos en los apartados (b) y (c) del párrafo 35, una entidad revelará información que ayude a los usuarios de los estados financieros a realizar sus propios juicios acerca del alcance de las posibles diferencias entre el importe en libros de esos activos financieros o pasivos financieros y su valor razonable, incluyendo:
- (a) el hecho de que no se ha revelado información sobre el valor razonable porque éste no puede ser medido de forma fiable;
 - (b) una descripción de los instrumentos financieros, su importe en libros y una explicación de la razón por la que el valor razonable no puede ser determinado de forma fiable;
 - (c) información acerca del mercado para los instrumentos;
 - (d) información sobre si la entidad pretende disponer de esos instrumentos financieros, y cómo piensa hacerlo; y
 - (e) cuando algunos instrumentos financieros, cuyo valor razonable no pudiera ser estimado con fiabilidad previamente, hayan sido dados de baja en cuentas, informará de este hecho junto con su importe en libros en el momento de la baja en cuentas y el importe de la ganancia o pérdida reconocida.

Préstamos en condiciones favorables

37. Los préstamos en condiciones favorables son los concedidos por entidades por debajo de las condiciones de mercado. Ejemplos de préstamos en condiciones favorables concedidos por entidades incluyen préstamos a países en desarrollo, a pequeñas granjas, préstamos concedidos a estudiantes idóneos para educación universitaria o superior y préstamos para la adquisición de vivienda concedidos a familias con bajos ingresos. Con respecto a préstamos en condiciones favorables una entidad revelará:

- (a) una conciliación entre los importes de apertura y cierre de los préstamos en libros, incluyendo:
 - (i) el valor nominal de nuevos préstamos concedidos durante el periodo;
 - (ii) el valor razonable ajustado en el momento del reconocimiento inicial;
 - (iii) préstamos reembolsados durante el periodo;
 - (iv) pérdidas por deterioro del valor reconocidas;
 - (v) cualquier incremento durante el periodo en el importe descontado procedente del paso del tiempo; y y
 - (vi) otros cambios.
- (b) valor nominal de los préstamos al final del periodo;
- (c) el propósito y términos de los distintos tipos de préstamos; y
- (d) suposiciones de valoración.

Naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros

- 38. **Una entidad revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y el alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros a los que la entidad esté expuesta al final del periodo sobre el que se informa.**
- 39. La información a revelar requerida por los párrafos 40 a 49 se centran en los riesgos procedentes de instrumentos financieros y en la manera en que han sido gestionados. Dichos riesgos incluyen por lo general, sin que la enumeración sea taxativa, el riesgo de crédito, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado.

Información cualitativa

- 40. Para cada tipo de riesgo que surja de los instrumentos financieros, una entidad revelará:
 - (a) las exposiciones al riesgo y la forma en que éstas surgen;
 - (b) sus objetivos, políticas y procesos para la gestión del riesgo, así como los métodos utilizados para medirlo; y
 - (c) cualesquiera cambios habidos en (a) o (b) desde el período precedente.

Información cuantitativa

41. Para cada tipo de riesgo que surja de los instrumentos financieros, una entidad revelará:
 - (a) datos cuantitativos resumidos acerca de su exposición al riesgo al final del periodo sobre el que se informa. Esta información a revelar estará basada en la que se suministre internamente al personal clave de la dirección de la entidad (tal como se lo define en la NICSP 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*), por ejemplo al consejo de administración de la entidad o a su ejecutivo principal.
 - (b) La información a revelar requerida por los párrafos 43 a 49, en la medida en que no haya sido suministrada siguiendo el apartado (a), salvo que el riesgo no sea significativo (para un debate sobre la importancia relativa o materialidad, véanse en los párrafos 45 a 47 de la NICSP 1).
 - (c) las concentraciones de riesgo, si no resultan aparentes de los apartados (a) y (b).
42. Si los datos cuantitativos revelados al final del periodo sobre el que se informa fueran poco representativos de la exposición al riesgo de la entidad durante el periodo, ésta suministrará información adicional que sea representativa.

Riesgo de crédito.

43. Una entidad revelará, para cada clase de instrumento financiero:
 - (a) el importe que mejor represente su máximo nivel de exposición al riesgo de crédito al final del periodo sobre el que se informa, sin tener en cuenta ninguna garantía colateral tomada ni otras mejoras crediticias (por ejemplo acuerdos de liquidación por el neto que no cumplan las condiciones para su compensación de acuerdo con la NICSP 28);
 - (b) con respecto al importe revelado en (a), una descripción de las garantías colaterales tomadas para asegurar el cobro y de otras mejoras crediticias;
 - (c) información acerca de la calidad crediticia de los activos financieros que no estén en mora ni deteriorados en su valor. y
 - (d) el importe en libros de los activos financieros que estarían en mora o que se habrían deteriorado, cuyas condiciones han sido renegociadas.

Activos financieros en mora o deteriorados

44. Una entidad revelará, para cada clase de activo financiero:
 - (a) un análisis de la antigüedad de los activos financieros que al final del periodo sobre el que se informa estén en mora pero no deteriorados;

- (b) un análisis de los activos financieros que se hayan determinado individualmente como deteriorados al final del periodo sobre el que se informa, incluyendo los factores que la entidad ha considerado para determinar su deterioro; y
- (c) para los importes que se hayan revelado en (a) y (b), una descripción de las garantías colaterales tomadas por la entidad para asegurar el cobro y de las otras mejoras crediticias, a menos que ésta sea impracticable, así como una estimación de su valor razonable.

Garantías colaterales y otras mejoras crediticias obtenidas

45. Cuando una entidad obtenga, durante el periodo, activos financieros o no financieros mediante la toma de posesión de garantías colaterales para asegurar el cobro, o ejecute otras mejoras crediticias (por ejemplo avales), y tales activos cumplan los criterios de reconocimiento contenidos en otras Normas, una entidad revelará:
- (a) la naturaleza e importe en libros de los activos obtenidos; y
 - (b) cuando los activos no sean fácilmente convertibles en efectivo, sus políticas para disponer de tales activos, o para utilizarlos en sus operaciones.

Riesgo de liquidez

46. Una entidad revelará:
- (a) un análisis de vencimientos para pasivos financieros no derivados (incluyendo contratos de garantía financiera emitidos) que muestre los vencimientos contractuales remanentes.
 - (b) un análisis de vencimientos para pasivos financieros derivados. El análisis de vencimientos incluirá los vencimientos contractuales restantes para aquellos pasivos financieros derivados en los que dichos vencimientos contractuales sean esenciales para comprender el calendario de los flujos de efectivo (véase el párrafo GA14).
 - (c) una descripción de cómo gestiona el riesgo de liquidez inherente en (a) y (b).

Riesgo de mercado

Análisis de sensibilidad

47. Salvo que una entidad cumpla lo establecido en el párrafo 48, revelará:
- (a) un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que la entidad esté expuesta al final del periodo sobre el que se informa, mostrando cómo podría verse afectado el resultado (ahorro o desahorro) del periodo y los activos netos/patrimonio que se habrían

visto afectados por cambios en la variable relevante de riesgo, que sean razonablemente posibles en dicha fecha;

- (b) los métodos e hipótesis utilizados al elaborar el análisis de sensibilidad; y
 - (c) los cambios habidos desde el período anterior en los métodos e hipótesis utilizados, así como las razones de tales cambios.
48. Si una entidad elaborase un análisis de sensibilidad, tal como el del valor en riesgo, que reflejase las interdependencias entre las variables de riesgo (por ejemplo, entre las tasas de interés y de cambio) y lo utilizase para gestionar riesgos financieros, podrá utilizar ese análisis de sensibilidad en lugar del especificado en el párrafo 47. La entidad revelará también:
- (a) una explicación del método utilizado al elaborar dicho análisis de sensibilidad, así como de los principales parámetros e hipótesis subyacentes en los datos suministrados; y
 - (b) una explicación del objetivo del método utilizado, así como de las limitaciones que pudieran hacer que la información no reflejase plenamente el valor razonable de los activos y pasivos implicados.

Otra información a revelar sobre el riesgo de mercado

49. Cuando los análisis de sensibilidad revelados de acuerdo con los párrafos 47 o 48 no fuesen representativos del riesgo inherente a un instrumento financiero (por ejemplo, porque la exposición al final de año no refleja la exposición mantenida durante el mismo), la entidad revelará este hecho, así como la razón por la que cree que los análisis de sensibilidad carecen de representatividad.

Fecha de vigencia y transición

50. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, deberá revelar este hecho.**
51. **Una entidad no aplicará esta Norma antes del 1 de enero de 2013, a menos que también aplique la NICSP 28 y la NICSP 29.**
52. Si una entidad aplicase esta Norma para periodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2013, no será necesario que presente información comparativa para la información a revelar que requieren los párrafos 38 a 49, sobre la naturaleza y el alcance de los riesgos surgidos de instrumentos financieros.

- 52A. **La NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo)* (NICSP) emitida en enero de 2015 modificó el párrafo 53. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017 la modificación también se aplicará para dicho periodo.**
- 52B. **La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* y la NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*, emitidas en enero de 2015, modificaron los párrafos 3(a) y GA6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique las NICSP 35, NICSP 37 y NICSP 38.**
- 52C. **El párrafo GA7 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en abril de 2015. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.**
- 52D. **Los párrafos 6 y 7 fueron eliminados mediante el documento *La aplicabilidad de las NICSP* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar este hecho.**
- 52E. **El párrafo 3 fue modificado por la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitida en julio de 2016. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 39.**
53. **Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.**

Derogación y sustitución de la NICSP 15 (2001)

54. Esta Norma y la NICSP 28 derogan la NICSP 15 *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*, emitida en 2001. La NICSP 15 será aplicable hasta que la NICSP 28 y la NICSP 30 sean aplicadas o estén vigentes, lo que suceda primero.

Apéndice A

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 30.

Clases de instrumentos financieros y nivel de detalle de la información a revelar (párrafo 9)

- GA1. El párrafo 9 requiere que una entidad agrupe los instrumentos financieros en clases que sean apropiadas según la naturaleza de la información revelada y que tenga en cuenta las características de dichos instrumentos financieros. Las clases descritas en el párrafo 9 serán determinadas por la entidad y son distintas de las categorías de instrumentos financieros especificadas en la NICSP 29 (que determinan cómo se miden los instrumentos financieros y dónde se reconocen los cambios en el valor razonable).
- GA2. Al determinar las clases de instrumentos financieros, una entidad, como mínimo:
- (a) distinguirá los instrumentos medidos al costo amortizado de los medidos al valor razonable.
 - (b) tratará como clase separada o clases separadas a los instrumentos financieros que estén fuera del alcance de esta Norma.
- GA3. Una entidad decidirá, en función de sus circunstancias, el nivel de detalle que ha de suministrar para cumplir con los requerimientos de esta Norma, el énfasis que dará a los diferentes aspectos de tales requerimientos y la manera en que agregará la información para presentar una imagen global sin combinar información que tenga diferentes características. Es necesario lograr un equilibrio entre la sobrecarga de los estados financieros con detalles excesivos que pudieran no ayudar a los usuarios, y el ocultamiento de información importante como resultado de su agregación excesiva. Por ejemplo, una entidad no ocultará información importante incluyéndola entre una gran cantidad de detalles insignificantes. De forma similar, una entidad no revelará información que esté tan agregada que oculte diferencias importantes entre las transacciones individuales o los riesgos asociados.

Relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y el rendimiento financiero

Pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) (párrafos 13 y 14)

- GA4. Si una entidad hubiese designado un pasivo financiero como al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del período, el apartado (a) del párrafo 13 requiere que revele el importe de la variación del valor razonable de ese pasivo financiero que sea atribuible a cambios en el

riesgo de crédito del pasivo. El apartado (a)(i) del párrafo 13 permite que una entidad determine este importe como la parte de la variación del valor razonable del pasivo que no sea atribuible a cambios en las condiciones de mercado que dan lugar a riesgo de mercado. Si los únicos cambios relevantes en las condiciones de mercado para el pasivo fuesen los que se producen en una tasa de interés (de referencia) observada, este importe puede ser estimado como sigue:

- (a) en primer lugar, la entidad computará la tasa interna de rendimiento al comienzo del periodo, utilizando el precio de mercado observado del pasivo y los flujos de efectivo contractuales del mismo en ese momento. Deducirá de esta tasa, la tasa de interés (de referencia) observada al comienzo del periodo, para obtener el componente específico de la tasa interna de rendimiento, para el instrumento.
- (b) A continuación, la entidad calculará el valor presente de los flujos de efectivo asociados con el pasivo utilizando los flujos de efectivo contractuales del pasivo al final del período y una tasa de descuento igual a la suma de (i) la tasa de interés (de referencia) observada al final del periodo y (ii) el componente específico del instrumento de la tasa interna de rendimiento, calculado de la forma prevista en (a).
- (c) la diferencia entre el precio de mercado observado del pasivo al final del periodo, y el importe determinado en (b) es la variación del valor razonable que no es atribuible a cambios en la tasa de interés (de referencia) observada. Este es el importe que se ha de revelar.

En este ejemplo, se supone que las variaciones del valor razonable que surjan de factores distintos de los cambios en el riesgo de crédito o en el riesgo de tasa de interés del instrumento no son significativas. Si el instrumento del ejemplo contuviese un derivado implícito, la variación del valor razonable de este derivado implícito es excluido al determinar el importe a ser revelado según el apartado (a) del párrafo 13.

Otra información a revelar – políticas contables (párrafo 25)

GA5. El párrafo 25 requiere que se revele la base (o bases) de medición utilizada(s) al elaborar los estados financieros y sobre las demás políticas contables empleadas que sean relevantes para la comprensión de ellos. Para los instrumentos financieros, esta información a revelar podrá incluir:

- (a) para los activos financieros o pasivos financieros designados como al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del período:
 - (i) la naturaleza de los activos financieros o pasivos financieros que la entidad haya designado como al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del período;

- (ii) los criterios para designar así a los activos financieros o pasivos financieros en el momento de su reconocimiento inicial; y
 - (iii) la manera en que la entidad ha cumplido las condiciones establecidas en los párrafos 10, 13 o 14 de la NICSP 29 para estas designaciones. Para los instrumentos designados de acuerdo con el apartado (b)(i) de la definición de activo financiero o pasivo financiero al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del período de la NICSP 29, esta información a revelar incluirá una descripción narrativa de las circunstancias subyacentes a la incongruencia, en la medición o en el reconocimiento, que en otro caso podrían surgir. Para los instrumentos designados de acuerdo con el apartado (b)(ii) de la definición de activo financiero o pasivo financiero al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del período de la NICSP 29, esta información a revelar incluirá una descripción narrativa de la manera en que la designación al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo resulta congruente con la estrategia de inversión o gestión del riesgo que tenga documentada la entidad.
- (b) los criterios para la designación de los activos financieros como disponibles para la venta.
- (c) si las compras y ventas convencionales de activos financieros se contabilizan aplicando la fecha de negociación o la fecha de liquidación (véase el párrafo 40 de la NICSP 29).
- (d) cuando se utilice una cuenta correctora para reducir el importe en libros de los activos financieros deteriorados a causa de pérdidas crediticias:
 - (i) los criterios para determinar cuándo el importe en libros de un activo financiero deteriorado se reduce directamente (o, en el caso de reversión de un deterioro, se incrementa directamente ese importe en libros) y cuándo se utiliza una cuenta correctora; y
 - (ii) los criterios para dar de baja, contra la cuenta correctora, importes de los activos financieros deteriorados (véase el párrafo 20).
- (e) cómo se han determinado las ganancias o pérdidas netas de cada categoría de instrumentos financieros [véase el apartado (a) del párrafo 24]; por ejemplo, si las ganancias o pérdidas netas en partidas registradas al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o

desahorro) del período incluyen intereses o ingresos por dividendos o distribuciones similares.

- (f) los criterios que utiliza la entidad para determinar que existe evidencia objetiva de que se ha producido una pérdida por deterioro [véase el apartado (e) del párrafo 24].
- (g) cuando se hayan renegociado las condiciones de los activos financieros que de otro modo estarían en mora o deteriorados, la política contable adoptada para los activos financieros sujetos a esas condiciones renegociadas [véase el apartado (d) del párrafo 43].
- (h) para los contratos de garantía financiera a través de una transacción sin contraprestación, en que no se puede determinar el valor razonable y una provisión es reconocida de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, revelará información de las circunstancias que dan lugar a que se reconozca una provisión.

El párrafo 137 de la NICSP 1 también requiere que las entidades revelen, en el resumen de políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de los que involucran estimaciones, que la dirección haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros

Naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de instrumentos financieros (párrafos 38 a 49)

GA6. La información a revelar requerida por los párrafos 38 a 49 se incluirá en los estados financieros o mediante referencias cruzadas de los estados financieros con otro estado, como por ejemplo un comentario de la dirección o un informe sobre riesgos, que esté disponible para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo que éstos. Sin la información incorporada mediante referencias cruzadas, los estados financieros estarán incompletos. El uso de referencias cruzadas puede estar sujeto a restricciones jurisdiccionales.

Información cuantitativa (párrafo 41)

GA7. El apartado (a) del párrafo 41 requiere la revelación de datos cuantitativos resumidos sobre la exposición de una entidad a los riesgos, basada en la información suministrada internamente al personal clave de la dirección de la entidad. Cuando una entidad utilice diversos métodos para gestionar su exposición al riesgo, revelará información aplicando el método o métodos que suministren la información representada de forma fidedigna. En la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, se tratan las características de relevancia y fiabilidad.

- GA8. El apartado (c) del párrafo 41 requiere que se informe acerca de las concentraciones de riesgo. Estas surgen de los instrumentos financieros que tienen características similares y están afectados de forma similar por cambios en condiciones económicas o de otra índole. La identificación de concentraciones de riesgo requiere la realización de juicios que tengan en cuenta las circunstancias de la entidad. La información a revelar sobre concentraciones de riesgo incluirá:
- (a) una descripción de la manera en que la dirección determina esas concentraciones;
 - (b) una descripción de las características compartidas que identifican cada concentración (por ejemplo la contraparte, el área geográfica, la moneda o el mercado); y
 - (c) el importe de la exposición al riesgo asociada con todos los instrumentos financieros que comparten esa característica.

Máximo nivel de exposición al riesgo de crédito [párrafo 43(a)]

- GA9. El apartado (a) del párrafo 43 requiere la revelar el importe que mejor represente el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito de la entidad. En el caso de un activo financiero, generalmente es su importe bruto en libros, neto de:
- (a) cualquier importe compensado de acuerdo con la NIC 28; y
 - (b) cualquier pérdida por deterioro reconocida de acuerdo con la NICSP 29.
- GA10. Las actividades que dan lugar al riesgo de crédito y al máximo nivel de exposición asociado al mismo incluyen, sin limitarse a ellas:
- (a) la concesión de préstamos y cuentas por cobrar a los clientes, así como la realización de depósitos en otras entidades. En estos casos, el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito será el importe en libros de los activos financieros relacionados.
 - (b) la realización de contratos de derivados (por ejemplo contratos sobre moneda extranjera, permutas de tasas de interés o derivados de crédito). Cuando el activo resultante se mida al valor razonable, el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito al final del periodo sobre el que se informa será igual a su importe en libros.
 - (c) la concesión de garantías financieras. En este caso, el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito es el importe máximo que la entidad tendría que pagar si se ejecutara la garantía, que puede ser significativamente superior al importe reconocido como pasivo.

- (d) la emisión de un compromiso de préstamo que sea irrevocable a lo largo de la vida de la línea de crédito, o que sólo sea revocable en respuesta a un cambio adverso significativo. Si el emisor no pudiese liquidar el compromiso de préstamo en términos netos con efectivo u otro instrumento financiero, el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito será el importe total del compromiso. Esto es así porque existe incertidumbre sobre si en el futuro se dispondrá de algún importe sobre la parte no dispuesta. El importe del riesgo puede ser significativamente mayor que el importe reconocido como pasivo.

Información a revelar de tipo cuantitativo sobre el riesgo de liquidez [párrafos 41(a) y 46(a) y (b)]

GA11. De acuerdo con el apartado (a) del párrafo 41, una entidad revelará datos cuantitativos resumidos acerca de su exposición al riesgo de liquidez, sobre la base de la información proporcionada internamente al personal clave de la gerencia. Una entidad explicará cómo se determinan esos datos. Si las salidas de efectivo (u otro activo financiero) incluidas en esos datos pueden:

- (a) tener lugar de forma significativa con anterioridad a lo indicado en los datos, o
- (b) ser por importes significativamente diferentes de los indicados en dichos datos (por ejemplo, para un derivado que está incluido en los datos sobre una base de liquidación neta pero para el cual la contraparte tiene la opción de requerir la liquidación bruta);

la entidad señalará ese hecho, y proporcionará información cuantitativa que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar el alcance de este riesgo, a menos que esa información se incluya en los análisis de vencimientos contractuales requeridos por el párrafo 46(a) o (b).

GA12. Al elaborar el análisis de los vencimientos contractuales requeridos por el párrafo 46(a) y (b), una entidad empleará su juicio para determinar un número apropiado de bandas de tiempo. Por ejemplo, una entidad podría determinar que resultan apropiadas las siguientes bandas de tiempo:

- (a) hasta un mes;
- (b) más de un mes y no más de tres meses;
- (c) más de tres meses y no más de un año; y
- (d) entre uno y cinco años;

GA13. Para cumplir con los apartados (a) y (b) del párrafo 46, una entidad no separará el derivado implícito de un instrumento financiero híbrido (combinado). Para tal instrumento, la entidad aplicará el apartado (a) del párrafo 46.

- GA14. El apartado (b) del párrafo 46 requiere que una entidad revele información conteniendo un análisis de vencimientos, de tipo cuantitativo, para pasivos financieros derivados, donde se muestren los vencimientos contractuales restantes, en caso de que tales vencimientos contractuales sean esenciales para comprender el calendario de los flujos de efectivo. Por ejemplo, este podría ser el caso de:
- (a) una permuta de tasas de interés con un vencimiento restante de cinco años, en una cobertura de flujo de efectivo de un activo o pasivo financiero con tasa de interés variable.
 - (b) todos los compromisos de préstamo.
- GA15. Los apartados (a) y (b) del párrafo 46 requieren que una entidad revele información conteniendo un análisis de vencimientos de los pasivos financieros, donde se muestren los vencimientos contractuales restantes para algunos pasivos financieros. Dentro de esta información a revelar:
- (a) cuando una contraparte pueda elegir cuándo un importe ha de ser pagado, el pasivo se asignará al primer periodo en el que se pueda requerir a la entidad que pague. Por ejemplo, los pasivos financieros cuyo reembolso pueda ser requerido a una entidad de forma inmediata (por ejemplo, los depósitos a la vista) se incluirán en la banda de tiempo más cercana.
 - (b) cuando una entidad esté comprometida a entregar importes disponibles en distintos plazos, cada plazo se atribuirá al periodo más temprano en que la entidad pueda ser requerida al pago. Por ejemplo, un compromiso de préstamo no dispuesto se incluirá en la banda de tiempo que contenga la primera fecha en la que se pueda disponer del mismo.
 - (c) para los contratos de garantía financiera emitidos, el importe máximo de la garantía se asignará al primer periodo en el que la garantía pudiera ser requerida.
- GA16. Los importes contractuales a revelar en los análisis de vencimientos, tal como se requieren en el apartado (a) y (b) del párrafo 46, son los flujos de efectivo contractuales no descontados, por ejemplo:
- (a) obligaciones brutas a pagar por arrendamientos financieros (sin deducir las cargas financieras);
 - (b) precios especificados en los acuerdos de compra en el futuro de activos financieros en efectivo;
 - (c) importes netos de las permutas de intereses por las que se intercambian flujos de efectivo netos;

- (d) importes contractuales a intercambiar en un instrumento financiero derivado (por ejemplo, una permuta financiera de divisas) por los que se intercambian flujos de efectivo brutos; y
- (e) los compromisos de préstamo, en términos brutos.

Estos flujos de efectivo no descontados difieren de los importes incluidos en el estado de situación financiera, porque las cantidades de ese estado se basan en flujos de efectivo descontados. Cuando el importe a pagar no sea fijo, el importe revelado se determinará por referencia a las condiciones existentes al final del periodo sobre el que se informa. Por ejemplo, cuando el importe a pagar varíe con los cambios de un índice, el importe revelado puede estar basado en el nivel del índice al final del periodo sobre el que se informa.

GA17. El apartado (c) del párrafo 46 requiere que una entidad describa cómo gestiona el riesgo de liquidez inherente en las partidas incluidas dentro de la información a revelar, en términos cuantitativos, requerida en los apartados (a) y (b) del párrafo 40. Una entidad incluirá en la información a revelar un análisis de los vencimientos de los activos financieros que mantiene para gestionar el riesgo de liquidez (por ejemplo, activos financieros que son fácilmente realizables o se espera que generen entradas de efectivo para atender las salidas de efectivo por pasivos financieros), si esa información es necesaria para permitir a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y alcance del riesgo de liquidez.

GA18. Otros factores que una entidad puede considerar al revelar la información requerida en el apartado (c) del párrafo 40 incluyen, pero no se limitan, a si la entidad:

- (a) tiene concedida la disposición de créditos (por ejemplo, créditos respaldados por papel comercial) u otras líneas de crédito (por ejemplo, línea de crédito de disposición inmediata) a las que puede acceder para satisfacer necesidades de liquidez;
- (b) mantiene depósitos en bancos centrales para satisfacer necesidades de liquidez;
- (c) tiene muy diversas fuentes de financiación;
- (d) posee concentraciones significativas de riesgo de liquidez en sus activos o en sus fuentes de financiación;
- (e) tiene procedimientos de control interno y planes de contingencias para gestionar el riesgo de liquidez;
- (f) tiene instrumentos con cláusulas que provocan el reembolso acelerado (por ejemplo en el caso de una rebaja en la calificación crediticia de la entidad);

- (g) tiene instrumentos que pueden requerir la prestación de garantías colaterales adicionales (por ejemplo, aportación de garantías colaterales adicionales en caso de evolución desfavorable de precios en derivados);
- (h) tiene instrumentos que permiten a la entidad elegir si liquida sus pasivos financieros mediante la entrega de efectivo (u otro activo financiero) o mediante la entrega de sus propias acciones; o
- (i) tiene instrumentos que están sujetos a acuerdos básicos de compensación.

Riesgo de mercado – análisis de sensibilidad (párrafos 47 y 48)

GA19. El apartado (a) del párrafo 47 requiere un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que la entidad esté expuesta. De acuerdo con el párrafo GA3, una entidad decidirá la manera en que agregará la información para presentar una imagen global, sin combinar información con diferentes características acerca de las exposiciones a riesgos que surjan de entornos económicos significativamente diferentes. Por ejemplo:

- (a) una entidad que negocie con instrumentos financieros podría revelar esta información por separado para los instrumentos financieros mantenidos para negociar y para los no mantenidos para negociar.
- (b) una entidad no debería agregar su exposición a los riesgos de mercado en áreas de hiperinflación con su exposición a esos mismos riesgos de mercado en áreas de inflación muy baja.

Si una entidad estuviese expuesta a un único tipo de riesgo de mercado en un único entorno económico, podría no mostrar información desagregada.

GA20. El apartado (a) del párrafo 47 requiere que el análisis de sensibilidad muestre el efecto en el resultado (ahorro o desahorro) del período y los activos netos/patrimonio, de los cambios razonablemente posibles en la variable relevante de riesgo (por ejemplo, las tasas de interés prevalecientes en el mercado, las tasas de cambio, los precios de las acciones o los de materias primas cotizadas). Con este propósito:

- (a) no se requiere que las entidades determinen qué resultado (ahorro o desahorro) del período podría haberse obtenido si las variables relevantes hubieran sido diferentes. En su lugar, las entidades revelarán el efecto en el resultado (ahorro o desahorro) del período y en los activos netos/patrimonio, al final del periodo sobre el que se informa, suponiendo que hubiese ocurrido un cambio razonablemente posible en la variable relevante de riesgo en esa fecha, que se hubiera aplicado a las exposiciones al riesgo existentes en ese momento. Por ejemplo, si una entidad tiene un pasivo a tasa de interés variable al final del año, la entidad revelaría el efecto en el

resultado (ahorro o desahorro) (es decir, en el gasto por intereses) para el período corriente si las tasas de interés hubiesen variado en importes razonablemente posibles.

- (b) no se requiere que las entidades revelen el efecto en el resultado (ahorro o desahorro) del período y en los activos netos/patrimonio para cada cambio dentro de un rango de variaciones posibles de la variable relevante de riesgo. Sería suficiente revelar los efectos de los cambios en los límites de un rango razonablemente posible.

GA21. Al determinar qué constituye un cambio razonablemente posible en la variable relevante de riesgo, una entidad deberá considerar:

- (a) los entornos económicos en los que opera. Un cambio razonablemente posible no debe incluir escenarios remotos o de “caso más desfavorable”, ni “pruebas de tensión”. Además, si la tasa de cambio de la variable subyacente de riesgo es estable, la entidad no necesita alterar el patrón de cambio razonablemente posible escogido para la variable de riesgo. Por ejemplo, supóngase que las tasas de interés sean del 5 por ciento, y que una entidad ha determinado que una fluctuación en ellas de ± 50 puntos básicos es razonablemente posible. Revelaría el efecto en el resultado (ahorro o desahorro) del período y en los activos netos/patrimonio, si las tasas de interés cambiasen a 4,5 por ciento o 5,5 por ciento. En el período siguiente, las tasas de interés se han incrementado al 5,5 por ciento. La entidad continúa creyendo que las tasas de interés pueden fluctuar ± 50 puntos básicos (es decir, que la tasa de variación de las tasas de interés es estable). La entidad revelaría el efecto en el resultado (ahorro o desahorro) del período y en los activos netos/patrimonio, si las tasas de interés cambiasen a 5 por ciento o 6 por ciento. No se exigiría que la entidad revisase su evaluación de que las tasas de interés pueden fluctuar razonablemente en ± 50 puntos básicos, salvo que existiera evidencia de que dichas tasas se hubieran vuelto significativamente más volátiles.
- (b) el marco temporal sobre el que está haciendo la evaluación. El análisis de sensibilidad mostrará los efectos de los cambios que se han considerado razonablemente posibles, sobre el período que medie hasta que la entidad vuelva a presentar estas informaciones, que es usualmente el próximo período anual sobre el que ella informe.

GA22. El párrafo 48 permite que una entidad utilice un análisis de sensibilidad que refleje interdependencias entre las variables de riesgo, como por ejemplo la metodología del valor en riesgo, si utiliza este análisis para gestionar su exposición a los riesgos financieros. Esto se aplicará aunque esa metodología midiese sólo el potencial de pérdidas pero no el de ganancias.

Esta entidad puede cumplir con el apartado (a) del párrafo 48 revelando el tipo de modelo de valor en riesgo utilizado (por ejemplo, informando si el modelo se basa en simulaciones de Montecarlo), una explicación acerca de cómo opera el modelo y sus principales suposiciones (por ejemplo, el periodo de tenencia y el nivel de confianza). Las entidades podrían también revelar el intervalo histórico que cubren las observaciones y las ponderaciones aplicadas a las observaciones dentro de dicho intervalo, una explicación de cómo se han tratado las opciones en los cálculos y qué volatilidades y correlaciones se han utilizado (o, alternativamente, qué distribuciones de probabilidad se han supuesto en las simulaciones de Montecarlo).

- GA23. Una entidad proporcionará un análisis de sensibilidad para la totalidad de su negocio, pero puede suministrar diferentes tipos de análisis de sensibilidad para diferentes clases de instrumentos financieros.

Riesgo de tasa de interés

- GA24. El riesgo de tasa de interés surge de los instrumentos financieros con interés reconocidos en el estado de situación financiera (por ejemplo, préstamos y cuentas por cobrar, así como los instrumentos de deuda emitidos), y de algunos instrumentos financieros no reconocidos en el estado de situación financiera (por ejemplo, algunos compromisos de préstamo).

Riesgo de tasa de cambio

- GA25. El riesgo de tasa de cambio (o riesgo de cambio de la moneda extranjera) surge de instrumentos financieros denominados en una moneda extranjera (es decir, en una moneda diferente de la moneda funcional en que se miden). A efectos de esta Norma, el riesgo de tasa de cambio no surge de instrumentos financieros que son partidas no monetarias ni de instrumentos financieros denominados en la moneda funcional.
- GA26. Se presentará un análisis de sensibilidad para cada moneda en la que una entidad tenga una exposición significativa.

Otro riesgo de precio

- GA27. Otro riesgo de precio de los instrumentos financieros surge, por ejemplo, de variaciones en los precios de las materias primas cotizadas o de los precios de los instrumentos de patrimonio. Para cumplir con lo dispuesto en el párrafo 47, una entidad puede revelar el efecto de una disminución en un determinado índice de precios de mercado de acciones, un precio de materias primas cotizadas u otra variable de riesgo. Por ejemplo, si una entidad concediese garantías sobre valores residuales que sean instrumentos financieros, dicha entidad revelará los incrementos o disminuciones en el valor de los activos a los que se aplique la garantía.

- GA28. Dos ejemplos de instrumentos financieros que dan lugar a riesgo de precio de los instrumentos de patrimonio son (a) la tenencia de instrumentos de patrimonio de otra entidad y (b) la inversión en un fondo que, a su vez, posea inversiones en instrumentos de patrimonio. Otros ejemplos son los contratos a término y las opciones para comprar o vender cantidades específicas de un instrumento de patrimonio, así como las permutas que están indexadas sobre precios de instrumentos de patrimonio. Los valores razonables de tales instrumentos financieros están afectados por cambios en el precio de mercado de los instrumentos de patrimonio subyacentes.
- GA29. De acuerdo con el apartado (a) del párrafo 47, la sensibilidad del resultado (ahorro o desahorro) del período (que surge, por ejemplo, de instrumentos clasificados como al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo y de los deterioros de los activos financieros disponibles para la venta) se revelará por separado de la sensibilidad de los activos netos/patrimonio (que procede, por ejemplo, de los instrumentos clasificados como disponibles para la venta).
- GA30. Los instrumentos financieros que una entidad clasifique como instrumentos de patrimonio no vuelven a medirse. Ni el resultado (ahorro o desahorro) del período ni los activos netos/patrimonio se verán afectados por el riesgo de precio de tales instrumentos. En consecuencia, no se requiere un análisis de sensibilidad.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 30, pero no son parte de la misma.

Introducción

- FC1. Estos Fundamentos de las conclusiones resumen las consideraciones del IPSASB para llegar a las conclusiones de la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* Como esta Norma se basa en la NIC 7, *Instrumentos Financieros Reconocimiento y Medición* emitida por el IASB, los Fundamentos de las conclusiones indican solo aquellas áreas donde la NICSP 30 se diferencia de los principales requerimientos de la NIC 7.
- FC2. Este proyecto sobre instrumentos financieros es señalado como una parte clave del programa de convergencia del IPSASB, cuyo objetivo es que las NICSP converjan con las NIIF.
- FC3. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB acordó mantener el texto existente de la NIIF 7, siempre que sea congruente con las NICSP existentes, salvo al tratar cualquier asunto específico del sector público que dé lugar a añadir o eliminar la información a revelar.
- FC4. En septiembre de 2007, el IASB emitió modificaciones a la NIC 1, *Presentación de Estados Financieros*, que introdujeron un nuevo componente en la presentación de los estados financieros, llamado “resultado integral”. Dado que el IPSASB todavía no ha considerado este componente, junto con otras modificaciones propuestas en la NIC 1, esas modificaciones no han sido incluidas en la NICSP 30.

Préstamos en condiciones favorables

- FC5. Los préstamos en condiciones favorables son concedidos o recibidos por una entidad por debajo de las condiciones de mercado. Ejemplos de préstamos en condiciones favorables concedidos por entidades incluyen préstamos a países en desarrollo, a pequeñas granjas, préstamos concedidos a estudiantes idóneos para educación universitaria o superior y préstamos para la adquisición de vivienda concedidos a familias con bajos ingresos. Tales préstamos son característicos del sector público y, normalmente, son concedidos para implementar políticas sociales del gobierno o de otras entidades del sector público. La intención de un préstamo en condiciones favorables inicialmente es proporcionar o recibir recursos por debajo de las condiciones de mercado. Por esta razón, el IPSASB concluyó que las entidades del sector público requieren información a revelar más sobre préstamos en condiciones favorables y ha incluido requerimientos de información a revelar adicionales para dichos préstamos en el párrafo 37.

Revisión de la NICSP 30 como resultado del documento *La Aplicabilidad de las NICSP del IPSASB emitida en abril de 2016*

FC6. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias a todas las NICSP de la forma siguiente:

- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;
- (b) sustituye el término "EP" por el término "entidades comerciales del sector público", cuando procede; y
- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN

ÍNDICE

	Párrafo	
Introducción	GI1–GI4	
Materialidad o Importancia relativa	GI3–GI4	
Clases de instrumentos financieros y nivel de información a revelar	GI5–GI6	
Relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y		
rendimiento financiero	GI7–GI16	
Pasivos financieros al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo	GI7–GI11	
Incumplimientos y otras infracciones	GI12	
Total gastos por intereses	GI13	
Valor razonable	GI14–GI16	
Naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros		GI17
Información cualitativa	GI17–GI19	
Información cuantitativa	GI20–GI40	
Riesgo de crédito.	GI23–GI31	
Garantías colaterales y otras mejoras crediticias pignoradas		GI24
Calidad crediticia	GI25–GI27	
Activos financieros en mora o deteriorados	GI28–GI31	
Riesgo de mercado	GI32–GI40	
Otra información a revelar sobre el riesgo de mercado	GI37–GI40	

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 30, pero no es parte de la misma.

Introducción

- GI1. Esta guía sugiere posibles formas de aplicación de algunos de los requerimientos de información a revelar establecidos en la NICSP 30. La guía no crea requerimientos adicionales.
- GI2. Por conveniencia, cada requerimiento de información a revelar establecido en esta Norma se discute por separado. En la práctica, la información a revelar normalmente se presentaría como un paquete integrado y la información a revelar individual podría satisfacer más de un requerimiento. Por ejemplo, la información sobre concentraciones de riesgo puede transmitir también información sobre exposición al riesgo de crédito u otro riesgo.

Materialidad o Importancia relativa

- GI3. En la NICSP 1 se destaca que no será necesario cumplir un requerimiento específico de revelar información específico, de una NICSP, si la información correspondiente careciese de materialidad o importancia relativa. La NICSP 1 define materialidad o importancia relativa como sigue:

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

- GI4. La NICSP 1 también explica esa definición como sigue:

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

Clases de instrumentos financieros y nivel de detalle de la información a revelar (párrafos 9 y GA1 a GA3)

- GI5. El párrafo GA3 establece que “una entidad decidirá, en función de sus circunstancias, el nivel de detalle que ha de suministrar para cumplir con los requerimientos de esta Norma, el énfasis que dará a los diferentes aspectos de tales requerimientos y la manera en que agregará la información para presentar una imagen global sin combinar información que tenga diferentes características.” Es posible que, para satisfacer los requerimientos, una entidad no necesite revelar toda la información sugerida en esta guía.
- GI6. El apartado (c) del párrafo 29 de la NICSP 1 requiere que una entidad “suministre información a revelar adicional cuando los requisitos exigidos por las NICSP resulten insuficientes para permitir a los usuarios comprender el impacto de determinadas transacciones, así como de otros sucesos o condiciones, sobre la situación y el rendimiento financieros de la entidad”.

Relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y en el rendimiento (párrafos 10 a 36, GA4 y GA5)

Pasivos financieros al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del período [párrafos 13(a)(i) y GA4]

- GI7. El siguiente ejemplo ilustra el cálculo que una entidad podría realizar de acuerdo con el párrafo GA4 del Apéndice A de la Norma.
- GI8. El 1 de enero de 20X1, una entidad emite un bono a 10 años con un valor nominal de 150.000 u.m¹ y un cupón anual a tasa fija del 8 por ciento, que es congruente con las tasas de mercado para bonos con características similares.
- GI9. La entidad utiliza la Tasa Ofrecida Interbancaria de Londres (LIBOR) como su tasa de interés (de referencia) observable. A la fecha de emisión del bono, la LIBOR es del 5 por ciento. Al final del primer año:
- (a) la LIBOR ha disminuido al 4,75 por ciento.
 - (b) El valor razonable para el bono es de 153.811 u.m., congruente con una tasa de interés del 7,6 por ciento.²
- GI10. La entidad supone una curva de rendimiento plana, que todos los cambios en las tasas de interés proceden de un cambio paralelo en la curva de

¹ En esta guía, los importes monetarios se expresan en “unidades monetarias (u.m.)”.

² Esto refleja un cambio en la LIBOR del 5 por ciento al 4,75 por ciento y un movimiento del 0,15 por ciento que, en ausencia de otros cambios relevantes en las condiciones de mercado, se supone que refleja los cambios en el riesgo de crédito del instrumento.

rendimiento, y que los cambios en la LIBOR son los únicos cambios relevantes en las condiciones de mercado.

- GI11. La entidad estima el importe de la variación del valor razonable que no sea atribuible a cambios en las condiciones de mercado que dan lugar a riesgo de mercado, de la forma siguiente:

<p>[párrafo GA4(a)]</p> <p>En primer lugar, la entidad computará la tasa interna de rendimiento al comienzo del periodo, utilizando el precio de mercado observado del pasivo y los flujos de efectivo contractuales del mismo en ese momento.</p> <p>Deducirá de esta tasa, la tasa de interés (de referencia) observada al comienzo del periodo, para obtener el componente específico de la tasa interna de rendimiento, para el instrumento.</p>	<p>Al comienzo del periodo de un bono a 10 años con un cupón del 8 por ciento, la tasa interna de rendimiento del bono es del 8 por ciento</p> <p>Dado que la tasa de interés observada (de referencia) (LIBOR) es el 5 por ciento, el componente específico para el instrumento de la tasa interna de rendimiento es el 3 por ciento.</p>
<p>[párrafo GA4(b)]</p> <p>A continuación, la entidad calcula el valor presente de los flujos de efectivo asociados con el pasivo utilizando los flujos de efectivo contractuales del mismo al final del periodo y una tasa de descuento igual a la suma de (i) la tasa de interés (de referencia) observada al final del periodo y (ii) el componente específico de la tasa interna de rendimiento para el instrumento, calculado de acuerdo con el apartado (a) del párrafo GA4.</p>	<p>Los flujos de efectivo contractuales del instrumento al final del periodo son:</p> <ul style="list-style-type: none"> • intereses: 12.000 u.m.^(a) para cada uno de los años 2 a 10. • principal: 150.000 u.m en el año 10. <p>La tasa de descuento a utilizar para calcular el valor presente del bono es el 7,75 por ciento, que es el 4,75 por ciento de la LIBOR al final del periodo, más el 3 por ciento de componente específico para el instrumento.</p> <p>Esto arroja un valor presente de 152.367 u.m.^(b)</p>
<p>[párrafo GA4(c)]</p> <p>La diferencia entre el precio de mercado observado del pasivo, al final del periodo, y el importe determinado de acuerdo con el párrafo GA4(b) es la variación del valor razonable que no es atribuible a cambios en la tasa de interés (de referencia) observada. Este es el importe que se ha de revelar.</p>	<p>El precio de mercado del pasivo al final del periodo es 153.811 u.m.^(c)</p> <p>Por lo tanto, la entidad revelará 1.444 u.m., que es 153.811 u.m. – 152.367 u.m., como incremento en el valor razonable del bono que no es atribuible a cambios en las condiciones de mercado que dan lugar a riesgo de mercado.</p>
<p>(a) $150.000 \text{ u.m.} \times 8\% = 12.000 \text{ u.m.}$</p> <p>(b) $VP = [12.000 \text{ u.m.} \times (1 - (1 + 0,0775)^{-9})/0,0775] + 150.000 \text{ u.m.} \times (1 + 0,0775)^{-9}$</p> <p>(c) $\text{precio de mercado} = [12.000 \text{ u.m.} \times (1 - (1 + 0,076)^{-9})/0,076] + 150.000 \text{ u.m.} \times (1 + 0,076)^{-9}$</p>	

Incumplimientos y otras infracciones (párrafos 22 y 23)

- GI12. Los párrafos 22 y 23 requieren revelar información cuando existe cualquier incumplimiento u otra infracción en los préstamos por pagar. Cualquier incumplimiento u otra infracción puede afectar la clasificación del pasivo como corriente o no corriente de acuerdo con la NICSP 1.

Gasto por intereses total [párrafo 24(b)]

GI13. El gasto total por intereses presentados de acuerdo con el apartado (b) del párrafo 24 es un componente de los costos financieros, cuya presentación por separado en el estado de rendimiento financiero es requerida por el apartado (b) del párrafo 102 de la NICSP 1. La partida de costos financieros puede también incluir importes que surgen de pasivos no financieros.

Valor razonable (párrafos 31 a 34)

GI14. La NICSP 30 requiere que se revele información sobre el nivel de la jerarquía del valor razonable en el que se clasifican las mediciones del valor razonable para activos y pasivos medidos en el estado de situación financiera. Se requiere un formato de tabla a menos que otro formato sea más adecuado. Una entidad puede revelar la siguiente información sobre activos para cumplir con el con el apartado (a) del párrafo 33. (También se requiere revelar información comparativa, pero no se incluye en el siguiente ejemplo).

Activos medidos al valor razonable	31 de diciembr e de 20X2	Medición del valor razonable al final del periodo sobre el que se informa utilizando:		
		Nivel 1	Nivel 2	Nivel 3
		Millones de u.m.	Millones de u.m.	Millones de u.m.
Descripción				
Activos financieros al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo				
Títulos para negociar	100	40	55	5
Derivados para negociar	39	17	20	2
Activos financieros disponibles para la venta				
Inversiones en patrimonio	75	30	40	5
Total	214	87	115	12

Nota: Para pasivos, se puede presentar un cuadro similar.

GI15. La NICSP 30 requiere una conciliación entre los saldos iniciales y finales para los activos y pasivos que se midan en el estado de situación financiera al valor razonable basado en una técnica de valoración para la cual los datos de entrada significativos no se basan en datos de mercado observables (Nivel 3). Se requiere un formato de tabla a menos que otro formato sea más adecuado. Una entidad puede revelar la siguiente información sobre

activos para cumplir con el apartado el apartado (b) del párrafo 33. (También se requiere revelar información comparativa, pero no se incluye en el siguiente ejemplo).

INSTRUMENTOS FINANCIEROS: INFORMACIÓN A REVELAR

Activos medidos al valor razonable basados en el Nivel 3				
Medición del valor razonable al final del periodo sobre el que se informa				
	Activos financieros al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo	Activos financieros disponibles para la venta	Total	
	Títulos para negociar	Derivados para negociar	Inversiones en patrimonio	
	millones de u.m.	millones de u.m.	millones de u.m.	millones de u.m.
Saldo inicial	6	5	4	15
Total ganancias o pérdidas				
en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo	(2)	(2)	-	(4)
en activos netos/patrimonio	-	-	(1)	(1)
Compras	1	2	2	5
Emisiones	-	-	-	-
Liquidaciones	-	(1)	-	(1)
Transferencias desde el Nivel 3	-	(2)	-	(2)
Saldo final	5	2	5	12
Total ganancias o pérdidas del periodo incluidas en resultados (ahorro o desahorro) por activos mantenidos al final del periodo sobre el que se informa	(1)	(1)	-	(2)
(Nota: Para pasivos, se puede presentar un cuadro similar.)				
Las ganancias o pérdidas incluidas en el resultado (ahorro o desahorro) para el periodo (anterior) se presentan en ingresos de la forma siguiente:				Ingresos
Total ganancias o pérdidas incluidas en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo				(4)
Total ganancias o pérdidas del periodo incluidas en resultados (ahorro o desahorro) por activos mantenidos al final del periodo sobre el que se informa				(2)
(Nota: Para pasivos, se puede presentar un cuadro similar.)				

- GI16. El valor razonable en el momento del reconocimiento inicial de instrumentos financieros que no cotizan en mercados activos se determina de acuerdo con el párrafo GA108 de la NICSP 29. Sin embargo, cuando tras el reconocimiento inicial, una entidad utilice una técnica de valoración que incorpora datos no obtenidos de mercados observables, puede existir una diferencia entre el precio de transacción en el momento del reconocimiento inicial y el importe determinado a esa fecha utilizando esa técnica de valoración. En estas circunstancias, la diferencia se reconocerá en resultados (ahorro o desahorro) de períodos posteriores de acuerdo con la NICSP 29 y la política contable de la entidad. Tal reconocimiento refleja cambios en los factores (incluyendo el tiempo) que los participantes en el mercado considerarían al establecer un precio (véase el párrafo GA108 de la NICSP 29). El párrafo 33 requiere en estas circunstancias revelar información. Una entidad puede revelar la siguiente información para cumplir con el párrafo 34:

Antecedentes

El 1 de enero de 20X1 una entidad compra activos financieros que no cotizan en un mercado activo por 15 millones de u.m. La entidad solo posee una clase de dichos activos financieros.

El precio de transacción de 15 millones de u.m. es el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial.

Tras el reconocimiento inicial, la entidad aplicará una técnica de valoración para establecer el valor razonable del activo financiero. Esta técnica de valoración incluye variables distintas a los datos procedentes de mercados observables.

En el momento del reconocimiento inicial, esta misma técnica de valoración habría resultado en un importe de 14 millones de u.m., lo cual difiere del valor razonable en 1 millón de u.m.

El 1 de enero de 20X1 la entidad tiene diferencias por 5 millones de u.m.

Aplicación de los requerimientos

La información a revelar por la entidad en 20X2 incluiría lo siguiente:

Políticas contables

La entidad utiliza la siguiente técnica de valoración para determinar el valor razonable de los instrumentos financieros que no cotizan en un mercado activo: [descripción de la técnica, no incluida en este ejemplo]. Pueden surgir diferencias entre el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial (que, de acuerdo con la NICSP 29, generalmente es el precio de transacción) y el importe determinado utilizando la técnica de valoración en el momento del reconocimiento inicial. Cualquiera de esas diferencias son [descripción de la política contable de la entidad].

En las notas a los estados financieros

Como se comenta en la nota X, la entidad utiliza [nombre de la técnica de valoración] para medir el valor razonable de los siguientes instrumentos financieros que no cotizan en un mercado activo. Sin embargo, de acuerdo con la NICSP 29, el valor razonable de un instrumento al inicio es generalmente el precio de transacción Si el precio de transacción difiere del importe determinado al inicio utilizando la técnica de valoración, esa diferencia es [descripción de la política contable de la entidad].

Antecedentes		
Las diferencias pendientes de reconocimiento en el resultado (ahorro o desahorro) del período son las siguientes:		
	31 diciembre X2	31 diciembre X2
	Millones de u.m.	Millones de u.m.
Saldo inicial	5,3	5,0
Nuevas transacciones	–	1,0
Importes reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) del período durante el año:	(0,7)	(0,8)
Otros incrementos	–	0,2
Otras disminuciones	(0,1)	(0,1)
Saldo final	<u>4,5</u>	<u>5,3</u>

Naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de instrumentos financieros (párrafos 38 a 49 y GA6 a GA30)

Información a revelar cualitativa (párrafo 40)

GI17. La clase de información cualitativa que una entidad puede revelar para cumplir los requerimientos establecidos en el párrafo 40 incluye, pero no se limita, a una descripción narrativa de:

- (a) Las exposiciones de una entidad al riesgo y cómo surgieron las mismas. La información sobre las exposiciones al riesgo puede describir exposiciones brutas y netas de riesgo transferido y otras transacciones que mitigan el riesgo.
- (b) Las políticas y procesos de la entidad para aceptar, medir, supervisar y controlar el riesgo, que pueden incluir:
 - (i) (i) la estructura y organización de las funciones de gestión del riesgo de la entidad, incluyendo un análisis de independencia y rendición de cuentas;
 - (ii) el alcance y naturaleza de los sistemas de presentación y medición del riesgo de la entidad;
 - (iii) las políticas de la entidad para la cobertura o mitigación del riesgo, incluyendo sus políticas y procedimientos para tomar garantías colaterales; y
 - (iv) los procesos de la entidad para supervisar la eficacia continuada de tales coberturas o mecanismos de mitigación.

- (c) Las políticas y procesos de la entidad para evitar excesivas concentraciones de riesgo.
- GI18. La información sobre la naturaleza y el alcance de los riesgos procedentes de instrumentos financieros es más útil si se destaca cualquier relación entre instrumentos financieros que pueda afectar al importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de una entidad. El grado en el que una exposición al riesgo se ve alterada por tales relaciones puede quedar claro para los usuarios a partir de las revelaciones requeridas por esta Norma, pero en algunos casos podría ser útil revelar información adicional.
- GI19. De acuerdo con el apartado (c) del párrafo 40, las entidades revelarán cualquier cambio en la información cualitativa respecto al periodo anterior y explicarán las razones para el cambio. Estos cambios pueden derivarse de cambios en la exposición al riesgo o de cambios en el modo en el que se gestionan esas exposiciones.

Información a revelar cuantitativa (párrafos 41 a 49 y GA7 a GA30)

- GI20. El párrafo 41 requiere revelar datos cuantitativos sobre las concentraciones de riesgo. Por ejemplo, las concentraciones del riesgo de crédito pueden surgir como consecuencia de:
- (a) Sectores industriales. Por lo tanto, si las contrapartes de una entidad se concentran en uno o más sectores industriales (como venta al por menor o al por mayor), la entidad debería revelar de forma separada la exposición a los riesgos surgidos de cada concentración de contrapartes.
 - (b) Calificación crediticia u otra medida de calidad crediticia. Por lo tanto, si las contrapartes de una entidad se concentran en una o más calidades crediticias (como préstamos garantizados o no garantizados) o en una o más calificaciones crediticias (como calificación de inversión o calificación de especulación), la entidad debería revelar de forma separada la exposición a los riesgos surgidos de cada concentración de contrapartes.
 - (c) Distribución geográfica. Por lo tanto, si las contrapartes de una entidad se concentran en uno o más mercados geográficos (como Asia o Europa), la entidad debería revelar por separado la exposición a los riesgos surgidos de cada concentración de contrapartes.
 - (d) Un número limitado de contrapartes individuales o grupos de contrapartes estrechamente relacionadas.

Para la identificación de concentraciones de otros riesgos, incluyendo riesgo de liquidez y riesgo de mercado, se aplican principios similares. Por ejemplo, las concentraciones de riesgo de liquidez pueden surgir de las

condiciones de devolución de pasivos financieros, fuentes de préstamos disponibles o dependencia en un determinado mercado en el cual realizar los activos líquidos. Las concentraciones de riesgo de tasa de cambio pueden surgir si una entidad tiene una posición abierta neta significativa en una única moneda extranjera, o posiciones abiertas netas agregadas en varias monedas que tienden a evolucionar de forma conjunta.

- GI21. De acuerdo con el párrafo GA8, la información a revelar sobre concentraciones de riesgo incluye una descripción de la característica común que identifica cada concentración. Por ejemplo, la característica común puede referirse a una distribución geográfica de contrapartes por grupos de países, países individuales o regiones dentro de países.
- GI22. Cuando la información cuantitativa al final del periodo sobre el que se informa no es representativa de la exposición al riesgo de la entidad durante el periodo, el párrafo 42 exige revelar información adicional. Para cumplir este requisito, una entidad puede revelar el importe de riesgo mayor, menor o medio al cual estuvo expuesta durante ese periodo. Por ejemplo, si una entidad habitualmente tiene una gran exposición a una determinada moneda, pero al final del año revierte la posición, la entidad puede presentar un gráfico que muestre la exposición en varios momentos durante el periodo, o revelar las exposiciones mayor, menor y promedio.

Riesgo de crédito (párrafos 43 a 45, GA9 y GA10)

- GI23. El párrafo 43 requiere que una entidad revele información sobre su exposición al riesgo de crédito por clase de instrumento financiero. Los instrumentos financieros dentro de la misma clase comparten características económicas con respecto al riesgo sobre el que se está revelando información (en este caso, el riesgo de crédito). Por ejemplo, una entidad puede determinar que las hipotecas ordinarias, préstamos al consumo no garantizados y préstamos comerciales tienen características económicas diferentes.

Garantías colaterales y otras mejoras crediticias pignoradas [párrafo 43(b)]

- GI24. El párrafo 43(b) requiere que una entidad describa las garantías colaterales disponibles como garantía para activos que posee y otras mejoras crediticias obtenidas. Una entidad puede cumplir este requisito mediante la revelación de:
- (a) las políticas y procesos para valorar y gestionar las garantías colaterales y otras mejoras crediticias pignoradas;
 - (b) una descripción de los principales tipos de garantías colaterales y otras mejoras crediticias (ejemplos de estas últimas son los avales, los derivados de crédito, y los acuerdos de liquidación por el neto

que no cumplan las condiciones para su compensación de acuerdo con la NICSP 28);

- (c) los principales tipos de contrapartes para garantías colaterales y otras mejoras crediticias y su solvencia crediticia; y
- (d) información acerca de concentraciones de riesgo dentro de las garantías colaterales u otras mejoras crediticias.

Calidad crediticia [párrafo 43(c)]

GI25. El apartado (c) del párrafo 43 requiere que una entidad revele información acerca de la calidad crediticia de los activos financieros que no estén en mora y cuyo valor no se haya deteriorado. Al hacerlo, una entidad puede revelar la siguiente información:

- (a) un análisis de las exposiciones crediticias utilizando un sistema externo o interno de graduación crediticia;
- (b) la naturaleza de la contraparte;
- (c) información histórica acerca de las tasas de incumplimiento de la contraparte; y
- (d) cualquier otra información utilizada para valorar la calidad crediticia.

GI26. Cuando la entidad considera calificaciones externas al gestionar y supervisar la calidad crediticia, la entidad puede revelar información sobre:

- (a) los importes de exposiciones crediticias para cada clasificación crediticia externa;
- (b) las agencias de calificación utilizadas;
- (c) el importe de las exposiciones crediticias calificadas y no calificadas de una entidad; y
- (d) la relación entre las calificaciones internas y externas.

GI27. Cuando la entidad considera calificaciones crediticias internas al gestionar y supervisar la calidad crediticia, la entidad puede revelar información sobre:

- (a) el proceso de calificaciones crediticias interno;
- (b) los importes de exposiciones crediticias para cada clasificación crediticia interna; y
- (c) la relación entre las calificaciones internas y externas.

Activos financieros en mora o deteriorados (párrafo 44)

GI28. Un activo financiero está en mora en el momento en que la contraparte deje de efectuar un pago cuando contractualmente deba hacerlo. A modo de ejemplo, una entidad celebra un contrato de préstamo que requiere el pago

de intereses mensualmente. El primer día del mes siguiente, si no han sido pagados los intereses, el préstamo está en mora. “En mora” no significa que la contraparte nunca pagará, pero puede provocar varias acciones como la renegociación, la aplicación de las cláusulas o procesos legales.

- GI29. Cuando se renegocian los plazos y condiciones de activos financieros que han sido clasificados como en mora, los plazos y condiciones del nuevo acuerdo contractual se aplican para determinar si el activo financiero sigue en mora.
- GI30. El apartado (a) del párrafo 44 requiere un análisis por clase de la antigüedad de los activos financieros que están en mora pero no están deteriorados. Una entidad empleará su juicio para determinar un número apropiado de bandas temporales a utilizar. Por ejemplo, una entidad podría determinar que resultan apropiadas las siguientes bandas de tiempo:
- (a) no más de tres meses;
 - (b) más de tres meses y no más de seis meses;
 - (c) más de seis meses y no más de un año; y
 - (d) más de un año.
- GI31. El apartado (b) del párrafo 44 requiere un análisis por clase de los activos financieros deteriorados. Este análisis puede incluir:
- (a) el importe en libros, antes de la deducción de cualquier pérdida por deterioro;
 - (b) el importe de cualquier pérdida por deterioro relacionada; y
 - (c) la naturaleza y el valor razonable de las garantías colaterales disponibles y otras mejoras crediticias obtenidas.

Riesgo de mercado (párrafos 47 a 49 y GA19 a GA30)

- GI32. El apartado (a) del párrafo 47 requiere un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que la entidad esté expuesta. Existen tres tipos de riesgo de mercado: riesgo de tasa de interés, riesgo de tasa de cambio y otros riesgos de precio. Otros riesgos de precio pueden incluir riesgos como el riesgo de precio de los instrumentos de patrimonio, riesgo de precio de las materias primas cotizadas, riesgo de pago anticipado (es decir, riesgo de que una parte de un activo financiero incurra en una pérdida financiera porque la otra parte paga anticipadamente antes o después de lo esperado), y riesgo de valor residual (por ejemplo, un arrendador de vehículos a motor que emite garantías de valor residual está expuesto al riesgo de valor residual). Las variables de riesgo que son relevantes para revelar el riesgo de mercado, incluyen, pero no se limitan a:

- (a) la curva de rendimientos de tasas de interés de mercado. Puede ser necesario considerar cambios paralelos y no paralelos en la curva de rendimiento.
- (b) las tasas de cambio de moneda extranjera.
- (c) los precios de los instrumentos de patrimonio.
- (d) los precios de mercado de las materias primas cotizadas.

GI33. El apartado (a) del párrafo 47 requiere un análisis de sensibilidad que muestre el efecto en el resultado (ahorro o desahorro) del período y en los activos netos/patrimonio, de los cambios razonablemente posibles en la variable relevante de riesgo. Por ejemplo, las variables relevantes de riesgo pueden incluir:

- (a) las tasas de interés de mercado prevalecientes, para instrumentos financieros sensibles a las tasas de interés, como un préstamo a tasa variable; o
- (b) las tasas de cambio y de interés, para instrumentos financieros en moneda extranjera, como bonos en moneda extranjera.

GI34. Para el riesgo de tasa de interés, el análisis de sensibilidad podría mostrar de forma separada el efecto de un cambio en las tasas de interés de mercado sobre:

- (a) ingresos y gastos por intereses;
- (b) otras partidas del resultado (ahorro o desahorro) del período (como las ganancias y pérdidas de negociación); y
- (c) en su caso, activos netos/patrimonio.

Una entidad puede revelar un análisis de sensibilidad para el riesgo de interés para cada moneda en la que la entidad tiene importantes exposiciones al riesgo de tasa de interés.

GI35. Dado que los factores que afectan al riesgo de mercado varían dependiendo de las circunstancias específicas de cada entidad, el rango apropiado a considerar al proporcionar un análisis de sensibilidad del riesgo de mercado varía para cada entidad y para cada tipo de riesgo de mercado.

GI36. El siguiente ejemplo ilustra la aplicación del requerimiento de información a revelar establecido en el apartado (a) del párrafo 47:

Riesgo de tasa de interés

El 31 de diciembre de 20X2, si las tasas de interés en esa fecha hubieran sido 10 puntos inferiores y el resto de las variables hubieran permanecido constantes, el resultado (ahorro) para ese año había sido mayor en 1,7 millones de u.m. (en 20X1, el incremento habría sido de 2,4 millones de u.m.), surgiendo principalmente como consecuencia de un menor gasto por intereses en los préstamos a tasa de interés variable, y los ingresos habrían sido mayores en 2,8 millones de u.m. (en 20X1, 3,2 millones de u.m.), surgiendo principalmente como consecuencia de un incremento en el valor razonable de los activos financieros a tasa de interés fija clasificados como disponibles para la venta. Si las tasas de interés hubieran sido 10 puntos superiores y el resto de las variables hubieran permanecido constantes, el resultado (ahorro) habría sido menor en 1,5 millones de u.m. (en 20X1, 2,1 millones de u.m.), surgiendo principalmente como consecuencia de un mayor gasto por intereses en los préstamos a tasa de interés variable, los ingresos habrían sido 3,0 millones de u.m. menores (en 20X1 de 3,4 millones de u.m.), surgiendo principalmente como consecuencia de una reducción en el valor razonable de los activos financieros a tasa de interés fija clasificados como disponibles para la venta. El resultado (ahorro) es más sensible a las disminuciones en las tasas de interés que a los incrementos como consecuencia de los préstamos con tasas de interés limitadas. La sensibilidad es menor en 20X2 que en 20X1 como consecuencia de una reducción en los préstamos pendientes que ha tenido lugar en la medida que ha vencido la deuda de la entidad (véase la nota X).^(a)

Riesgo de tasa de cambio de moneda extranjera

El 31 de diciembre de 20X2, si la u.m. se hubiera debilitado un 10 por ciento respecto al dólar estadounidense, y el resto de las variables hubieran permanecido constantes, el resultado (ahorro) para el periodo habría sido menor en 2,8 millones de u.m. (en 20X1, 6,4 millones de u.m.), y los ingresos habrían sido mayores en 1,2 millones de u.m. (en 20X1, 1,1 millones de u.m). Por el contrario, si la u.m. se hubiera fortalecido un 10 por ciento respecto al dólar estadounidense y el resto de las variables hubieran permanecido constantes, el resultado (ahorro) para el periodo habría sido mayor en 2,8 millones de u.m. (en 20X1, 6,4 millones de u.m.), y los ingresos habrían sido menores en 1,2 millones de u.m. (en 20X1, 1,1 millones de u.m). La menor sensibilidad de la ganancia a las variaciones en las tasas de cambio de moneda extranjera en 20X2 respecto a 20X1 es atribuible a una reducción en la deuda denominada en moneda extranjera. Los ingresos son más sensible en 20X2 que en 20X1 como consecuencia de la mayor utilización de coberturas de compras en moneda extranjera, que se compensa por la reducción en la deuda en moneda extranjera.

(a) El apartado (a) del párrafo 46 requiere la revelación de un análisis de vencimiento de los pasivos.

Otra información a revelar sobre el riesgo de mercado (párrafo 49)

- GI37. El párrafo 49 requiere revelar información adicional cuando el análisis de sensibilidad revelado no es representativo del riesgo inherente a un instrumento financiero. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando:
- (a) un instrumento financiero contiene plazos y condiciones cuyos efectos no resultan evidentes a partir del análisis de sensibilidad, [por

ejemplo opciones que permanecen con un precio desfavorable (o favorable) para el cambio elegido en la variable de riesgo];

- (b) los activos financieros carecen de liquidez (por ejemplo, cuando existe un reducido volumen de transacciones de activos similares y a una entidad le resulta difícil encontrar una contraparte); o
- (c) una entidad tiene una participación importante de un activo financiero que, si se vendiera en su totalidad, se vendería con un descuento o prima respecto al precio cotizado para una participación menor.

GI38. En el caso del apartado (a) del párrafo GI37, la información a revelar adicional podría incluir:

- (a) los plazos y condiciones del instrumento financiero (por ejemplo, las opciones);
- (b) el efecto en el resultado (ahorro o desahorro) del período si se cumpliera el plazo o la condición (es decir, si la opción se ejercitase);
y
- (c) una descripción de cómo se cubre el riesgo.

Por ejemplo, una entidad puede adquirir un contrato que asegure unas tasas de interés máxima y mínima de costo cero que incluya una opción emitida apalancada fuera del dinero (por ejemplo, la entidad paga diez veces el importe de la diferencia entre un contrato específico que asegura una tasa de interés mínima y la tasa de interés de mercado actual). La entidad puede considerar el contrato que asegura unas tasas de interés máxima y mínima como una cobertura económica barata contra un incremento razonablemente posible en las tasas de interés. Sin embargo, una disminución importante inesperada en las tasas de interés podría desencadenar pagos bajo la opción emitida, que como consecuencia del apalancamiento, podrían ser significativamente superiores a los beneficios derivados de las menores tasas de interés. Ni el valor razonable del contrato ni un análisis de sensibilidad basado en los cambios razonablemente posibles en las variables de interés indicaría esta exposición. En este caso, la entidad podría suministrar la información adicional descrita anteriormente.

GI39. En la situación descrita en el apartado (b) del párrafo GI38, la información adicional a revelar podría incluir las razones para la carencia de liquidez y cómo cubre el riesgo la entidad.

GI40. En la situación descrita en el apartado (c) del párrafo GI38, la información adicional a revelar podría incluir:

- (a) la naturaleza del título (por ejemplo, el nombre de la entidad);
- (b) el alcance de la participación (por ejemplo, 15 por ciento de las acciones emitidas);
- (c) el efecto en el resultado (ahorro o desahorro) del período; y y
- (d) cómo cubre el riesgo la entidad.

Comparación con la NIIF 7

La NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Presentación* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 7, *Instrumentos Financieros: Presentación* (emitida originalmente en 2005, incluyendo modificaciones hasta el 31 de abril de 2009). Las principales diferencias entre la NICSP 30 y la NIIF 7 son las siguientes:

- La NICSP 30 contiene los requerimientos relativos a los préstamos en condiciones favorables. La NIIF 7 no requiere información a revelar relativa a préstamos en condiciones favorables.
- La NICSP 30 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIIF 7. Los ejemplos más significativos son los términos “ingresos” (en lugar de ingreso de actividades ordinarias), “estado de rendimiento financiero”, y “activos netos/patrimonio” en la NICSP 30. Los términos equivalentes en la NIIF 7 son “ingreso”, “estado de resultado integral” y “patrimonio”

NICSP 31—ACTIVOS INTANGIBLES

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38, *Activos Intangibles*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). También contiene extractos de la Interpretación 32 del Comité de Interpretaciones (SIC 32), *Activos Intangibles-Costos de Sitios Web*. En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 38 y de la SIC 32, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 31—ACTIVOS INTANGIBLES

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2017.

La NICSP 31, Activos Intangibles fue emitida en enero de 2010.

Desde entonces, la NICSP 31 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- LA NICSP 39, *Beneficios a los Empleados* (emitida en julio de 2016)
- *Deterioro del Valor de Activos Revaluados* (Modificaciones a la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro de Activos Generadores de Efectivo*) (emitida en julio de 2016)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)
- La NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2014* (emitida en enero de 2015)
- NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* (emitida en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 31

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
3	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016 NICSP 40 enero de 2017
4	Eliminado	La aplicabilidad de las

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
		NICSP abril de 2016
5	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
6	Modificado	NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015 NICSP 32 octubre de 2011 NICSP 39 julio de 2016 NICSP 40 enero de 2017
18	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
18A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
24	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
26A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
28	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
35	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
39A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
39B	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
39C	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
39D	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
39E	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
40	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
41	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
64	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
66	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
67	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
79	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2015
91	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2015

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
93A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
96	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
97	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2015
97A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2015
97B	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2015
97C	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2015
110	Modificado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
114A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
116	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
117	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016 NICSP 40 enero de 2017
129	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
130	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
131	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
131A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2015
132A	Nuevo	NICSP 32 octubre de 2011
132B	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2015
132C	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
132D	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
132E	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
132F	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
132G	Nuevo	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
132H	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
132I	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
133	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

NICSP 31—ACTIVOS INTANGIBLES

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2-15
Bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural	11-15
Definiciones	16-25
Activos intangibles	17-25
Identificabilidad	18-20
Control de un activo	21-24
Beneficios económicos o potencial de servicio futuros	25
Reconocimiento y medición	26-65
Adquisición separada	32-39
Adquisición de un activo intangible como parte de una adquisición (combinación del sector público)	39A-39E
Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo	40-41
Activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación	42-43
Intercambios de activos	44-45
Plusvalía generada internamente	46-48
Activos intangibles generados internamente	49-51
Fase de investigación	52-54
Fase de desarrollo	55-62
Costo de un activo intangible generado internamente	63-65
Reconocimiento como gasto	66-70
Desembolsos pasados que no deben reconocerse como un activo	70
Medición posterior	71-86
Modelo del costo	73
Modelo de revaluación	74-86

ACTIVOS INTANGIBLES

Vida útil	87-95
Activos intangibles con vida útil finita	96-105
Periodo de amortización y método de amortización	96-98
Valor residual	99-102
Revisión del periodo y del método de amortización	103-105
Activos intangibles con vida útil indefinida	106-109
Revisión de la vida útil	108-109
Recuperabilidad del importe en libros - Pérdidas por deterioro del valor ...	110
Retiros y disposiciones	111-116
Información a revelar	117-127
General	117-122
Activos intangibles medidos después del reconocimiento según el Modelo de revaluación	123-124
Desembolsos por investigación y desarrollo	125-126
Otra información	127
Transición	128-131
Fecha de vigencia	132-133
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Ejemplos ilustrativos	
Comparación con la NIC 38	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 31, *Activos Intangibles*, está contenida en los párrafos 1 a 133. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 31 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que la entidad reconozca un activo intangible sí, y solo si, se cumplen los criterios especificados. Esta Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles y exige revelar información específica sobre estos activos.

Alcance

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

- (j) [Eliminado]
 - (k) **con respecto a los activos intangibles de bienes de patrimonio histórico-artístico y/o cultural. No obstante, los requerimientos de revelar información de los párrafos 115 a 127 se aplican a aquellos bienes de patrimonio histórico-artístico y/o cultural que sean reconocidos.**
4. [Eliminado]
 5. [Eliminado]
 6. En el caso de que otra NICSP se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa NICSP en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:
 - (a) activos intangibles mantenidos por una entidad para venderlos en el curso habitual de las operaciones (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*, y la NICSP 12, *Inventarios*);
 - (b) arrendamientos dentro del alcance de la NICSP 13, *Arrendamientos*;
 - (c) activos que proviene de beneficios a los empleados (véase la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*);
 - (d) activos financieros, según se definen en la NICSP 28. El reconocimiento y la medición de algunos activos financieros se tratan en la NICSP 34, *Estados Financieros Separados*, NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* y NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*;
 - (e) el reconocimiento y medición inicial de activos de concesión de servicios que están dentro del alcance de la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente*. Sin embargo, esta Norma se aplicará a la medición e información a revelar posteriores sobre estos activos; y
 - (f) plusvalía (véase la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*).
 7. Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en, o sobre, un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. Para determinar si un activo que incorpora elementos tangibles e intangibles debe tratarse según la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, o como un activo intangible según la presente Norma, una entidad utilizará el juicio profesional para evaluar cuál de los dos elementos es más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos de navegación de un avión de combate es parte integrante de la aeronave y se tratará como propiedades, planta y equipo. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Cuando los programas informáticos no

constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles.

8. Esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, de formación del personal, de comienzo de la actividad o de la entidad y de los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación y desarrollo están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos. Por tanto, aunque de este tipo de actividades pueda derivarse un activo con apariencia física (por ejemplo, un prototipo), el elemento físico es de importancia secundaria con respecto a su componente intangible, que viene constituido por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.
9. En el caso de un arrendamiento financiero, el activo subyacente puede ser tangible o intangible. Después del reconocimiento inicial, el arrendatario contabilizará un activo intangible, mantenido bajo la forma de un arrendamiento financiero, conforme a lo establecido en esta Norma. Los derechos de concesión o licencia, para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos reprográficos, están excluidos del alcance de la NICSP 13, pero están dentro del alcance de la presente Norma.
10. Las exclusiones del alcance de una Norma pueden producirse en ciertas actividades u operaciones en las que, por ser de una naturaleza muy especializada, surjan aspectos contables que necesitan un tratamiento diferente. Este es el caso de la contabilización de los desembolsos por exploración, desarrollo o extracción de petróleo, gas y otros depósitos minerales en las industrias extractivas, así como en el caso de los contratos de seguro. Por tanto, esta Norma no es de aplicación a los desembolsos realizados en estas operaciones y contratos. No obstante, esta Norma será de aplicación a otros activos intangibles utilizados (como los programas informáticos) y otros desembolsos realizados (como los que correspondan al inicio de la actividad), en las industrias extractivas o en las entidades aseguradoras.

Bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural

11. Esta Norma no requiere que una entidad reconozca los bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural que satisfagan la definición y los criterios de reconocimiento de los activos intangibles. Si una entidad reconoce los bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural, debe aplicar los requerimientos de información a revelar de esta Norma y puede, pero no se exige, aplicar los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.
12. Algunos activos intangibles son tratados como bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural debido a su importancia cultural,

medioambiental o histórica. Ejemplos de bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural incluyen las grabaciones de acontecimientos históricos importantes y los derechos de uso de la imagen de una persona pública importante, así como, por ejemplo, los sellos de correos o monedas de colección. Los bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural presentan, a menudo, ciertas características, incluyendo las siguientes (aunque no son exclusivas de esos activos):

- (a) es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales e histórico-artísticos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- (b) las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta;
- (c) su valor puede incrementarse con el tiempo, y
- (d) puede ser difícil estimar su vida útil, que en algunos casos puede ser de cientos de años.

13. Las entidades del sector público pueden tener grandes cantidades de bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural que pueden haber adquirido a través de muchos años y de diferentes maneras, incluyendo la compra, donación, legado y embargo o confiscación. Estos activos rara vez se conservan por su capacidad de generar entradas de efectivo y puede haber impedimentos legales o sociales para su utilización con esta finalidad.

14. Algunos bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural tienen beneficios económicos o potencial de servicio futuros distintos de su valor histórico-artístico y/o cultural, por ejemplo, regalías pagadas a la entidad por el uso de una grabación histórica. En estos casos, puede reconocerse y medirse un activo intangible del patrimonio histórico-artístico y/o cultural, de la misma forma que otras partidas de activos intangibles generadores de efectivo. Para otros bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural, sus beneficios económicos o potencial de servicio futuros están limitados a sus características de patrimonio histórico-artístico y/o cultural. La existencia de beneficios económicos y potencial de servicio futuros puede afectar a la elección de la base de medición.

15. La información a revelar exigida en los párrafos 117 a 124 requiere que las entidades revelen información sobre los activos intangibles reconocidos. Por lo tanto, a las entidades que reconocen bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural se les requiere que revelen, en relación a dichos bienes, puntos tales como, por ejemplo, los siguientes:

- (a) la base de medición utilizada;
- (b) el método de amortización utilizado, si lo hubiere;

- (c) el valor bruto en libros;
- (d) la amortización acumulada al final del periodo, si la hubiere; y
- (e) una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final del periodo mostrando determinados componentes de la misma.

Definiciones

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

Amortización (Amortization) es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible durante los años de su vida útil.

Importe en libros (Carrying amount) es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Desarrollo (Development) es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

Un **activo intangible (Intangible asset)** es un activo identificable de carácter no monetario sin apariencia física.

Investigación (Research) es todo aquel estudio original y planificado emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

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

Activos Intangibles

17. Con frecuencia, las entidades emplean recursos o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual o las marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son programas informáticos, patentes, derechos de autor, películas, listas de usuarios de un servicio, licencias de pesca adquiridas, cuotas de importación adquiridas y las relaciones con los usuarios de un servicio.

Identificabilidad

18. No todos los elementos descritos en el párrafo 17 cumplen la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumplierse la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una adquisición, formará parte de la plusvalía reconocida en la fecha de adquisición (véase el párrafo 66).
- 18A. La definición de un activo intangible requiere que éste sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía. La plusvalía reconocida en una adquisición es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una adquisición que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada. Los beneficios económicos futuros pueden proceder de sinergias entre los activos identificables adquiridos o de activos que, individualmente, no cumplen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros.
19. **Un activo es identificable si:**
- (a) **es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga intención de llevar a cabo la separación; o**
 - (b) **surge de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales), con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.**
20. A efectos de la presente Norma, un acuerdo vinculante describe un acuerdo que confiere a las partes derechos y obligaciones similares a los que tendrían si la forma fuera la de un contrato.

Control de un activo

21. Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a esos beneficios o dicho potencial de servicio. La capacidad de una entidad para controlar los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de un activo intangible tiene normalmente su justificación en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe

control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos futuros o potencial de servicio de alguna otra manera.

22. Los conocimientos científicos o tecnológicos pueden dar lugar a beneficios económicos o potencial de servicio futuros. Una entidad controla esos beneficios o ese potencial de servicio si, por ejemplo, tiene protegidos esos conocimientos por derechos legales como la propiedad intelectual o el derecho de copia, la restricción de los acuerdos comerciales (si estuvieran permitidos), o bien por una obligación legal de los empleados de mantener la confidencialidad.
23. Una entidad puede poseer un equipo de personas capacitadas, de manera que pueda identificar posibilidades de aumentar su nivel de competencia mediante la mejora de su formación especializada, lo que producirá beneficios económicos o potencial de servicio futuros. La entidad puede también esperar que su personal continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. No obstante, una entidad normalmente tiene un control insuficiente sobre los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados especializados y de su formación, como para considerar que estos elementos cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o de gerencia, de carácter específico, cumplan con la definición de activo intangible, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que se espera de ellas, y además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo intangible.
24. Una entidad puede tener una cartera de usuarios o una tasa de éxito en alcanzar los usuarios de sus servicios previstos y esperar que, debido a los esfuerzos empleados en desarrollar las relaciones con los usuarios de sus servicios, éstos vayan a continuar utilizándolos. Sin embargo, en ausencia de derechos legales para proteger, u otras formas de controlar, las relaciones con los usuarios de un servicio o de fidelización de dichos usuarios, la entidad tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos esperados o potencial de servicio de las mencionadas relaciones con los usuarios de un servicio y de fidelización como para considerar que esas partidas (por ejemplo, cartera de usuarios de un servicio, cuotas de mercado o tasas de éxito de un servicio, relaciones con los usuarios de un servicio y fidelización de éstos) cumplen la definición de activo intangible. Cuando no se tengan derechos legales para proteger esas relaciones, las transacciones con contraprestación de las mismas u otras relaciones similares no contractuales con los clientes (distintas de aquellas que forman parte de una adquisición) muestran evidencia que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados

obtenidos de la relación con los usuarios de un servicio. Como esas transacciones con contraprestación también muestran evidencia que las relaciones con los usuarios de un servicio son separables, dichas relaciones cumplen la definición de un activo intangible.

Beneficios económicos o potencial de servicio futuros

25. Entre los beneficios económicos o potencial de servicio futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costos y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual, dentro de un proceso de producción o de prestación de un servicio puede reducir los costos futuros de producción o de prestación del servicio o mejorar la prestación de dicho servicio, más que incrementar los ingresos futuros (por ejemplo, un sistema online que permita a los ciudadanos renovar su permiso de conducir más rápidamente, produce una reducción del personal de oficina necesario para realizar esta función al tiempo que aumenta la velocidad de procesamiento).

Reconocimiento y medición

26. El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:
- (a) la definición de activo intangible (véanse los párrafos 17 a 25); y
 - (b) los criterios para su reconocimiento (véanse párrafos 28 a 30).

Este requerimiento se aplicará a los costos medidos en el momento del reconocimiento (el costo en una transacción con contraprestación o de generar internamente un activo intangible, o el valor razonable de un activo intangible adquirido a través de una transacción sin contraprestación) y a aquellos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

- 26A. Los párrafos 32 a 39 abordan la aplicación de los criterios de reconocimiento a los activos intangibles adquiridos de forma separada, y los párrafos 39A a 41 tratan su aplicación a los activos intangibles adquiridos en una combinación del sector público. Los párrafos 42 y 43 tratan la medición inicial de activos intangibles adquiridos a través de transacciones sin contraprestación, los párrafos 44 y 45 abordan el intercambio de activos intangibles y los párrafos 46 a 48, el tratamiento de la plusvalía generada internamente. Los párrafos 49 a 65 tratan del reconocimiento inicial y la medición de los activos intangibles generados internamente.
27. La naturaleza de los activos intangibles es tal que, en muchos casos, no existe posibilidad de realizar adiciones al activo en cuestión o sustituciones de partes del mismo. Consiguientemente, la mayoría de los desembolsos posteriores se

hacen, probablemente, para mantener los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados incorporados a un activo intangible existente, pero no satisfacen la definición de activo intangible ni los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma. Además, a menudo es difícil atribuir un desembolso posterior directamente a un activo intangible determinado que a las actividades realizadas por la entidad en su conjunto. Por tanto, solo en raras ocasiones, los desembolsos posteriores—desembolsos efectuados tras el reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o después de completar un activo intangible generado internamente—se reconocerán en el importe en libros del activo. De acuerdo con el párrafo 61, los desembolsos posteriores sobre marcas, cabeceras de periódicos o revistas, denominaciones editoriales, listas de usuarios de un servicio u otras partidas similares (hayan sido adquiridas externamente o generadas internamente) se reconocerán siempre en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el que se incurran. Esto es así porque esos desembolsos no pueden distinguirse de los realizados para desarrollar las actividades de la entidad en su conjunto.

28. **Un activo intangible se reconocerá sí, y solo si:**
- (a) **es probable que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y**
 - (b) **el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable¹.**
29. **Una entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros esperados o potencial de servicio utilizando suposiciones razonables y fundadas que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.**
30. Una entidad utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos o potencial de servicio futuros que sea atribuible a la utilización del activo, sobre la base de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.
31. **Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 32 a 43. Cuando se adquiere un activo intangible a través de una transacción sin contraprestación, su costo inicial en la fecha de adquisición se medirá a su valor razonable en esa fecha.**

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

Adquisición separada

32. Normalmente, el precio que paga una entidad para adquirir de forma separada un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos o potencial de servicio, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de probabilidad necesario para su reconocimiento que figura en el párrafo 28(a) se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos de forma separada.
33. Además, el costo de un activo intangible adquirido de forma separada puede, habitualmente, ser medido con fiabilidad. Esto es particularmente válido cuando la contrapartida por la compra adopta la forma de efectivo o de otros activos monetarios.
34. El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:
 - (a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio; y
 - (b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.
35. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:
 - (a) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NICSP 39), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;
 - (b) honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y
 - (c) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.
36. Ejemplos de desembolsos que no forman parte del costo de un activo intangible son:
 - (a) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
 - (b) los costos de llevar a cabo operaciones en una nueva localización o con un nuevo segmento de usuarios de un servicio (incluyendo los costos de formación del personal); y
 - (c) los costos de administración y otros costos indirectos generales.
37. El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias

para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos soportados por la utilización o por la reprogramación del uso de un activo intangible no se incluirán en el importe en libros del activo. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros del activo intangible:

- (a) costos incurridos cuando el activo, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, no ha comenzado a utilizarse; y
 - (b) resultados operativos negativos iniciales, como los generados mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.
38. Algunas operaciones ocurren en conexión con el desarrollo de un activo intangible, pero no son necesarias para poner al activo en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo. Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para que el activo pueda operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán inmediatamente en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de inmediato, mediante su inclusión dentro de la clase apropiada de ingresos y gastos.
39. Cuando el pago de un activo intangible se aplace más allá de los términos normales de las operaciones de crédito, su costo será el equivalente al precio de contado. La diferencia entre este importe y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto financiero a lo largo del periodo del aplazamiento, a menos que se capitalicen, de acuerdo con el tratamiento de capitalización permitido en la NICSP 5, *Costos por Préstamos*.

Adquisición de un activo intangible como parte de una adquisición (combinación del sector público)

- 39A. De acuerdo con la NICSP 40, cuando se adquiera un activo intangible en una adquisición, su costo será su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable de un activo intangible reflejará las expectativas de los participantes del mercado en la fecha de la adquisición acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos o potencial de servicio, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad que figura en el párrafo 28(a), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en una adquisición. Cuando un activo adquirido en una adquisición sea separable o surja de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos contractuales o de otro tipo legal), existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Por tanto, el criterio de

valoración de la fiabilidad incluido en el párrafo 28(b), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las adquisiciones.

- 39B. De acuerdo con esta Norma y la NICSP 40, una adquirente reconocerá un activo intangible de la operación adquirida, en la fecha de la adquisición, de forma separada de la plusvalía, con independencia de que el activo haya sido reconocido por la operación adquirida antes de la adquisición. Esto significa que la adquirente reconocerá como un activo, de forma separada de la plusvalía, un proyecto de investigación y desarrollo en proceso de la operación adquirida si el proyecto satisface la definición de activo intangible. Un proyecto de investigación y desarrollo en proceso de la operación adquirida cumplirá la definición de activo intangible cuando:
- (a) cumpla la definición de activo; y
 - (b) sea identificable, es decir, sea separable o surja de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos contractuales o de otro tipo legal).

Activo intangible adquirido en una adquisición (Combinaciones del sector público)

- 39C. Cuando un activo adquirido en una adquisición sea separable o surja de un acuerdo vinculante (incluyendo derechos contractuales o de otro tipo legal), existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Cuando exista un rango de posibles resultados con diferentes probabilidades para las estimaciones empleadas para medir el valor razonable de un activo intangible, esa incertidumbre se tendrá en cuenta en la medición del valor razonable del activo.
- 39D. Un activo intangible adquirido en una adquisición podría ser separable, pero solo junto con un acuerdo vinculante relacionado, activo o pasivo identificable. En tales casos, el adquirente reconocerá el activo intangible independientemente de la plusvalía, pero junto con la partida relacionada.
- 39E. La entidad adquirente podrá reconocer un grupo de activos intangibles complementarios como un solo activo, siempre que los activos individuales tengan vidas útiles similares. Por ejemplo, los términos “marca” y “denominación comercial” se emplean a menudo como sinónimos de marca registrada y otro tipo de marcas. Sin embargo, los primeros son términos comerciales generales, normalmente usados para hacer referencia a un grupo de activos complementarios como una marca registrada (o marca de servicios) junto a un nombre comercial, fórmulas, componentes y experiencia tecnológica asociados a dicha marca.

Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en proceso

40. **Los desembolsos por investigación o desarrollo que:**

- (a) **estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en proceso, adquirido de forma independiente o en una adquisición y reconocido como un activo intangible; y**
 - (b) **se hayan incurrido después de la adquisición del citado proyecto; se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 52 a 60.**
41. La aplicación de los requerimientos de los párrafos 52 a 60 implica que los desembolsos posteriores asociados a un proyecto de investigación y desarrollo en proceso adquirido de forma independiente o en una adquisición y reconocidos como un activo intangible serán:
- (a) reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos, si se trata de desembolsos de investigación;
 - (b) reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, si se trata de desembolsos por desarrollo que no cumplan los criterios del párrafo 55 para su reconocimiento como activo intangible; y
 - (c) añadidos al importe en libros del proyecto de investigación o desarrollo en proceso adquirido si los desembolsos por desarrollo cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 55.

Activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación

42. En algunos casos, puede adquirirse un activo intangible a través de una transacción sin contraprestación. Esto puede suceder cuando otra entidad del sector público transfiere a una entidad, en una transacción sin contraprestación, activos intangibles tales como derechos de aterrizaje, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación o bien cuotas o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido. Un ciudadano privado, por ejemplo, un ganador del Premio Nobel, puede legar sus documentos personales, incluyendo los derechos de autor de sus publicaciones, a los archivos nacionales (una entidad del sector público) en una transacción sin contraprestación.
43. En estas circunstancias, el costo de la partida es su valor razonable en la fecha que es adquirido. A efectos de esta Norma, la medición en el reconocimiento de un activo intangible adquirido mediante una transacción sin contraprestación, según su valor razonable de acuerdo con los requerimientos del párrafo 74, no constituye una revaluación. De acuerdo con esto, los requerimientos de revaluación establecidos en el párrafo 74, y los comentarios adicionales de los párrafos 75 a 86, solo se aplican cuando una entidad elige revaluar una partida de intangible en periodos posteriores sobre los que se informa.

Intercambios de activos

44. Algunos activos intangibles pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere simplemente a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. El costo del dicho activo intangible se medirá por su valor razonable, a menos que no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si el activo adquirido no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.
45. En el apartado (b) del párrafo 28 se especifica que una condición para el reconocimiento de un activo intangible es que el costo de dicho activo pueda ser medido con fiabilidad. El valor razonable de un activo intangible para el que no existen transacciones comparables en el mercado se puede medir con fiabilidad si:
- (a) la variabilidad en el rango de la razonabilidad de las estimaciones del valor razonable no es significativo para ese activo: o
 - (b) las probabilidades de las diversas estimaciones dentro del rango puedan evaluarse y utilizarse razonablemente para estimar el valor razonable.

Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

Plusvalía generada internamente

46. **La plusvalía generada internamente no se reconocerá como un activo.**
47. En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos o potencial de servicio futuros, sin que por ello se genere un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en esta Norma. A menudo, se dice que estos desembolsos contribuyen a formar una plusvalía generada internamente. La plusvalía generada internamente no se reconocerá como un activo porque no constituye un recurso identificable (es decir, no es separable ni surge de acuerdos vinculantes, (incluyendo derechos contractuales o derechos legales de otro tipo), controlado por la entidad, que pueda ser medido de forma fiable por su costo.
48. Las diferencias existentes, en un momento determinado, entre el valor de mercado de la entidad y el importe en libros de sus activos netos

identificables, pueden captar una amplia variedad de factores que afectan al valor de la entidad en su conjunto. Sin embargo, no se puede considerar que estas diferencias representen el costo de activos intangibles controlados por la entidad.

Activos intangibles generados internamente

49. En ocasiones, es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento como activo, a consecuencia de los problemas para:
- (a) identificar si, y en qué momento, hay un activo identificable que vaya a generar beneficios económicos futuros esperados o potencial de servicio; y
 - (b) determinar el costo del activo de forma fiable. En ciertos casos, el costo de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del costo de mantener o mejorar la plusvalía generada internamente, ni tampoco del costo que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad.

Por tanto, además de cumplir con los requerimientos para el reconocimiento y medición inicial de un activo intangible, la entidad aplicará las condiciones y guías establecidas en los párrafos 50 a 65, para todos los activos generados de forma interna.

50. Para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la entidad clasificará la generación del activo en:
- (a) fase de investigación; y
 - (b) fase de desarrollo.

A pesar de que los términos “investigación” y “desarrollo” han sido definidos en esta Norma, los de “fase de investigación” y “fase de desarrollo” tienen, a efectos de la misma, un significado más amplio.

51. Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

Fase de investigación

52. **No se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o en la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del periodo en el que se incurran.**

53. En la fase de investigación de un proyecto interno, una entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos o potencial de servicio futuros. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.
54. Son ejemplos de actividades de investigación:
- (a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
 - (b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;
 - (c) la búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y
 - (d) la formulación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

Fase de desarrollo

55. **Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá sí, y solo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:**
- (a) **la viabilidad técnica de completar el activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;**
 - (b) **su intención de completar el activo intangible y usarlo o venderlo;**
 - (c) **su capacidad para utilizar o vender el activo intangible;**
 - (d) **la forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos o potencial de servicio futuros. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para el producto que genere el activo intangible o para el activo intangible en sí o, si va a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad;**
 - (e) **la disponibilidad de los recursos técnicos, financieros o de otro tipo adecuados, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; y**
 - (f) **su capacidad para medir de forma fiable el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.**
56. En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que puede generar probables beneficios económicos o potencial de servicio futuros. Esto se debe

a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.

57. Son ejemplos de actividades de desarrollo:
- (a) el diseño, construcción y prueba, previa a la producción o utilización, de modelos y prototipos;
 - (b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;
 - (c) el diseño, construcción y operación de una planta piloto o actuación que no tenga una escala económicamente viable para la producción comercial o para el uso en la prestación de servicios;
 - (d) el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado; y
 - (e) costos de sitios web y costos de desarrollo de aplicaciones informáticas.
58. Para demostrar la forma en que un activo intangible generará beneficios económicos futuros probables, una entidad evaluará los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que se recibirán del mismo, utilizando los principios de la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, o de la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, según proceda. Si el activo generará beneficios económicos o potencial de servicio solo en combinación con otros activos, la entidad aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo de la NICSP 26.
59. La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo intangible puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de actuaciones que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo necesarios, así como la capacidad de la entidad para proveerse de esos recursos. En ciertos casos, una entidad demostrará la disponibilidad de la financiación externa, a través de la obtención de una indicación del prestamista o del financiador sobre su voluntad para financiar el plan presentado.
60. A menudo, el sistema de costos de una entidad puede medir de forma fiable los costos que conlleva la generación interna de un activo intangible, como los sueldos y otros desembolsos en los que se incurre para asegurar los logotipos, los derechos de la propiedad intelectual o las licencias, o bien para desarrollar programas informáticos.
61. **No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de usuarios de un servicio u otras partidas similares que se hayan generado internamente.**

62. Los desembolsos incurridos para la generación interna de marcas, cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de usuarios de un servicio y otras partidas similares, no pueden distinguirse del costo de desarrollar las actividades de la entidad en su conjunto. Por lo tanto, estas partidas no se reconocerán como activos intangibles.

Costo de un activo intangible generado internamente

63. El costo de un activo intangible generado internamente, a efectos del párrafo 31, será la suma de los desembolsos incurridos desde la fecha en que el activo intangible cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 28, 29 y 55. El párrafo 70 prohíbe la capitalización de los desembolsos reconocidos previamente como gastos.
64. El costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:
- (a) los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;
 - (b) los costos de los beneficios a los empleados (según se definen en la NICSP 39) derivadas de la generación del activo intangible;
 - (c) los honorarios para registrar los derechos legales; y
 - (d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar el activo intangible.

En la NICSP 5 se establecen los criterios para el reconocimiento de intereses como un componente del costo de un activo apto.

65. Los siguientes conceptos no son componentes del costo de los activos intangibles generados internamente:
- (a) los desembolsos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general, a menos que este desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso;
 - (b) las ineficiencias identificadas, y los resultados operativos negativos (desahorro) iniciales incurridos antes de que el activo alcance el rendimiento esperado; y
 - (c) los desembolsos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Reconocimiento como gasto

66. **Los desembolsos sobre una partida intangible serán reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que:**

- (a) **formen parte del costo de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento contenidos (véanse los párrafos 26 a 65); o**
 - (b) **la partida sea adquirida en una adquisición y no pueda ser reconocida como un activo intangible. Cuando éste sea el caso, formará parte del importe reconocido como plusvalía en la fecha de adquisición (véase la NICSP 40).**
67. En algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos o potencial de servicio futuros a una entidad, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En el caso del suministro de bienes, la entidad reconocerá estos desembolsos como un gasto siempre que tenga un derecho a acceder a esos bienes. En el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá el desembolso como un gasto cuando reciba los servicios. Por ejemplo, los desembolsos para investigación se reconocerán como gasto en el momento en que se incurra en ellos (véase el párrafo 52), excepto en el caso de se adquieran como parte de una adquisición. Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como gastos son los siguientes:
- (a) desembolsos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha), a menos que este desembolso formen parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la NICSP 17. Los costos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una operación (costos de preapertura), o desembolsos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación);
 - (b) desembolsos por actividades formativas;
 - (c) desembolsos por publicidad y actividades de promoción (incluyendo los catálogos para pedidos por correo panfletos informativos); y
 - (d) desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.
68. Una entidad tiene el derecho de acceso a los bienes cuando los posea. De forma similar, tendrá derecho de acceso a esos bienes si éstos han sido construidos por un proveedor de acuerdo con los términos de un contrato de suministro y la entidad puede exigir la entrega de los mismos a cambio de su pago. Los servicios se reciben cuando han sido prestados por el proveedor de acuerdo con un contrato de entrega a la entidad y no cuando la entidad los utiliza para prestar otro servicio, por ejemplo, para ofrecer información sobre un servicio a los usuarios del mismo.

69. El párrafo 66 no impide que la entidad reconozca un pago anticipado como activo cuando el pago por los bienes se haya realizado antes de que la entidad obtenga el derecho de acceso a esos bienes. De forma similar, el párrafo 66 no impide que ésta reconozca el pago anticipado como un activo, cuando dicho pago por servicios se haya realizado antes de que la entidad reciba esos servicios.

Desembolsos pasados que no deben reconocerse como un activo

70. **Los desembolsos sobre una partida intangible reconocidos inicialmente como un gasto según esta Norma no se reconocerán como parte del costo de un activo intangible en una fecha posterior.**

Medición posterior

71. **Una entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 73 o el modelo de revaluación del párrafo 74. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revaluación, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.**
72. Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Las partidas pertenecientes a la misma clase de activos intangibles se revaluarán simultáneamente, para evitar revaluaciones selectivas de activos y que los importes de los activos intangibles en los estados financieros representen una mezcla de costos y valores referidos a fechas diferentes.

Modelo del costo

73. **Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se registrará por su costo menos la amortización acumulada y el importe de las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.**

Modelo de revaluación

74. **Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se registrará por su valor revaluado, que es su valor razonable en la fecha de la revaluación menos la amortización acumulada posterior. Para fijar el importe de las revaluaciones según esta Norma, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad para que el importe en libros del activo, en la fecha de presentación, no difiera significativamente de su valor razonable.**
75. El modelo de revaluación no contempla:

- (a) la revaluación de los activos intangibles que no hayan sido reconocidos previamente como activos; ni
 - (b) el reconocimiento inicial de activos intangibles por valores diferentes de su costo.
76. El modelo de revaluación se aplicará después de que un activo haya sido reconocido inicialmente por su costo. No obstante, si sólo se llega a reconocer como activo una parte del costo total del activo intangible, por no cumplir éste los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción (véase el párrafo 63), el modelo de revaluación se podrá aplicar a la totalidad del activo. El modelo de revaluación puede aplicarse también a un activo intangible que se recibió a través de una transacción sin contraprestación (véase párrafos 42 y 43).
77. Es poco común la existencia de un mercado activo para los activos intangibles, si bien cabe la posibilidad de que exista. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, puede existir un mercado activo para clases de licencias homogéneas que son transferibles libremente o cuotas de producción que la entidad ha adquirido de otra entidad. Sin embargo, puede no existir un mercado activo para las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, derechos sobre películas o partituras musicales, patentes o las marcas registradas, porque cada uno de estos activos es único. Por otra parte, aunque los activos intangibles sean objeto de compraventa, los contratos se negocian entre compradores y vendedores que actúan aisladamente, y las transacciones son relativamente infrecuentes. Por estas razones, el precio que se paga por un activo puede no suministrar la suficiente evidencia del valor razonable de otro distinto. Además, con mucha frecuencia, los precios no están disponibles para el público.
78. La frecuencia de las revaluaciones depende de la volatilidad de los valores razonables de los activos intangibles que sean objeto de revaluación. Si el valor razonable de un activo revaluado difiere sustancialmente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos activos intangibles pueden experimentar movimientos significativos y de carácter volátil en su valor razonable, de forma que sea preciso practicar revaluaciones anuales. Estas revaluaciones frecuentes serán innecesarias para activos intangibles con movimientos insignificantes en sus valores razonables.
79. Cuando se revalúe un activo intangible, el importe en libros de ese activo se ajustará al importe revaluado. En la fecha de la revaluación, el activo puede ser tratado de cualquiera de las siguientes maneras:
- (a) el importe en libros bruto se ajustará de forma que sea congruente con la revaluación del importe en libros del activo. Por ejemplo, el importe en libros bruto puede reexpresarse por referencia a información de mercado observable o puede reexpresarse de forma proporcional al cambio en el importe en libros. La amortización acumulada en la fecha

de la revaluación se ajustará para igualar la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros del activo después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas; o

- (b) la amortización acumulada se elimina contra el importe en libros bruto del activo.

El importe del ajuste de la amortización acumulada forma parte del incremento o disminución del importe en libros, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 84 y 85.

- 80. **Si un activo intangible, dentro de una clase de activos intangibles revaluados, no pudiera ser objeto de revaluación porque no existe un mercado activo para el mismo, el activo se registrará según su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que le hayan podido afectar.**
- 81. **Si no pudiera seguir determinándose el valor razonable de un activo intangible por faltar el mercado activo que sirve de referencia, el importe en libros del activo será el importe revaluado en la fecha de la última revaluación por referencia al mercado activo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas posteriores.**
- 82. El hecho de que no siga existiendo un mercado activo para un activo intangible revaluado puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, y que necesita ser comprobado de acuerdo con la NICSP 21 o NICSP 26, según proceda.
- 83. Si en alguna fecha posterior, el valor razonable del activo intangible pudiera determinarse de nuevo por referencia a un mercado activo, se aplicará el modelo de revaluación desde esa misma fecha.
- 84. **Si el importe en libros de un activo intangible se incrementa como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se imputará directamente a superávit de revaluación. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) en la medida en que suponga una reversión de una disminución por revaluación del mismo activo que fue reconocida previamente en el resultado (ahorro o desahorro).**
- 85. **Si el importe en libros de un activo intangible se reduce como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, la disminución se reconocerá directamente en activos netos/patrimonio en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida directamente en activos netos/patrimonio reduce el importe acumulado en activos netos/patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.**

86. El superávit de revaluación acumulado incluido en los activos netos/patrimonio pueden transferirse directamente al resultado (ahorro o desahorro) acumulado cuando se realice el superávit correspondiente. El importe total de los superávit puede realizarse cuando se produzca la disposición o retiro del activo. No obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo es utilizado por la entidad; en ese caso, el importe del superávit transferido es la diferencia entre la amortización calculada según el importe en libros revaluado del activo y la amortización que se habría reconocido según su costo histórico. La transferencia del superávit de revaluación al resultado (ahorro o desahorro) acumulado no se hará a través del resultado (ahorro o desahorro).

Vida útil

87. **Una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración de, o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan, esa vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo, o proporcione potencial de servicio, a la entidad.**
88. La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza (véase los párrafos 96 a 105), mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza (véanse los párrafos 106 a 109). Los Ejemplos ilustrativos que acompañan a esta Norma ilustran la determinación de la vida útil para diferentes activos intangibles, y la posterior contabilización de dichos activos sobre la base de las determinaciones de la vida útil.
89. Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que figuran:
- (a) la utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el activo podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;
 - (b) los ciclos típicos de vida del producto y la información pública sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;
 - (c) la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;
 - (d) la estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo;

- (e) las actuaciones esperadas por los competidores o potenciales competidores;
- (f) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel;
- (g) el periodo de control sobre el activo y los límites legales o similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él; y
- (h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.

90. El término “indefinido” no significa “infinito”. La vida útil de un activo intangible refleja sólo el nivel de los desembolsos para mantenimiento futuros necesarios para preservar el activo en su nivel normal de rendimiento, evaluado en la fecha en la que se estima la vida útil del activo, así como la capacidad de la entidad y su intención de alcanzar dicho nivel. La conclusión de que la vida útil de un activo intangible es indefinida no debe depender del exceso de los desembolsos futuros planeados sobre los requeridos para mantener el activo a ese nivel de desempeño.
91. Dada la historia actual de cambios rápidos en la tecnología, los programas informáticos y otros muchos activos intangibles son susceptibles de una obsolescencia tecnológica. Por tanto, a menudo será el caso de que su vida útil sea corta. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento que se produzca utilizando un activo intangible podría indicar la expectativa de obsolescencia tecnológica o comercial del activo, lo cual, a su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos futuros incorporados al activo.
92. La vida útil de un activo intangible puede ser muy larga, o incluso indefinida. La incertidumbre existente justifica una estimación prudente de la vida útil del activo intangible, aunque no justifica la elección de un periodo de amortización que sea corto de forma poco realista.
93. **La vida útil de un activo intangible que surja de acuerdos vinculantes (incluyendo los derechos contractuales u otros derechos legales) no excederá el periodo del acuerdo vinculante (incluyendo los derechos contractuales u otros derechos legales), pero puede ser inferior dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si los acuerdos vinculantes (incluyendo derechos contractuales u otros derechos de tipo legal) se han fijado durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible incluirá el periodo, o periodos de renovación, solo si existe evidencia que apoye la renovación por la entidad sin un costo significativo.**

93A. **La vida útil de:**

- (a) **una licencia o derecho similar anteriormente concedida por una operación que se combina a otra que se reconoce por la entidad resultante en una fusión; o**
- (b) **un derecho readquirido reconocido como un activo intangible en una adquisición es el periodo restante del acuerdo vinculante (incluyendo derechos contractuales u otros de tipo legal) en el que el derecho se concedió y no se incluirá en periodos de renovación.**

94. Pueden existir factores económicos, políticos, sociales y legales que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo intangible. Los factores económicos, políticos o sociales determinarán el periodo a lo largo del cual se recibirán los beneficios económicos o potencial de servicio futuros. Los factores legales pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la entidad controlará el acceso a estos beneficios económicos o potencial de servicio. La vida útil será el periodo más corto de los determinados por estos factores.

95. La existencia de los siguientes factores, entre otros, indicará que una entidad sería capaz de renovar los acuerdos vinculantes (incluidos los derechos contractuales u otros derechos legales) sin incurrir en un costo significativo:

- (a) existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, de que se renovarán los acuerdos vinculantes (incluidos los derechos contractuales u otros derechos legales). Si la renovación es contingente porque precise del consentimiento de un tercero, es necesario contar con la evidencia de que el tercero accederá;
- (b) existe evidencia de que las condiciones necesarias para obtener la renovación serán satisfechas; y
- (c) el costo de renovación para la entidad no es significativo en comparación con los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que se espera que obtenga la entidad a causa de la renovación.

Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que espera obtener la entidad de la renovación, los costos de “renovación” representarán, en el fondo, el costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

Activos intangibles con vida útil finita

Periodo de amortización y método de amortización

96. **El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.**

La amortización cesará en la fecha en que el activo sea dado de baja. El método de amortización utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos o potencial de servicio futuros del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada periodo se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo, a menos que otra Norma permita o requiera que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

97. Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe depreciable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Estos métodos incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método utilizado se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados o potencial de servicio incorporados en el activo, y se aplicará de forma congruente de periodo a periodo, a menos que se produzca una variación en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos o potencial de servicio futuros.
- 97A. Existe una presunción refutable de que es inapropiado un método de amortización que se base en los ingresos de actividades ordinarias generadas por una actividad que incluye el uso de un activo intangible. Los ingresos de actividades ordinarias generados por una actividad que incluye el uso de un activo intangible habitualmente reflejan factores que no están directamente vinculados con el consumo de los beneficios económicos o potencial de servicios incorporados en el activo intangible. Por ejemplo, los ingresos de actividades ordinarias se ven afectados por otros recursos y procesos, actividades de venta y cambios en los volúmenes de ventas y precios. El componente del precio de los ingresos de actividades ordinarias puede verse afectado por la inflación, la cual no tiene relación con la forma en que se consume el activo. Esta presunción puede evitarse solo en las circunstancias limitadas:
- (a) en las que el activo intangible se expresa como una medida de los ingresos de actividades ordinarias, tal como se describe en el párrafo 97C; o
 - (b) cuando puede demostrarse que los ingresos de actividades ordinarias y el consumo de beneficios económicos o potencial de servicio del activo intangible están altamente correlacionados.
- 97B. Al elegir un método de amortización apropiado de acuerdo con el párrafo 97, una entidad podría determinar el factor limitativo predominante que es inherente al activo intangible. Por ejemplo, el contrato que establece los derechos de la entidad sobre el uso de un activo intangible puede especificar el uso por la entidad de dicho activo intangible como por un número

predeterminado de años (es decir, temporal), como un número de unidades producidas o un importe total fijo de ingresos de actividades ordinarias generados. La identificación de este factor limitativo predominante puede servir como punto de partida para la identificación de la base apropiada de amortización, pero puede aplicarse otra base si refleja de forma más precisa el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio.

- 97C En la circunstancia en la cual el factor limitativo predominante que es inherente a un activo intangible sea el logro de un umbral de unos ingresos de actividades ordinarias, los ingresos de actividades ordinarias a generar puede ser una base de amortización apropiada. Por ejemplo, el derecho a operar una autopista de peaje podría basarse en el importe total fijo de ingresos de actividades ordinarias a generar a partir de los peajes acumulados cargados (por ejemplo, un contrato podría permitir operar la autopista de peaje hasta que el importe acumulado de peajes generados alcance 100 millones de u.m.). En el caso de que los ingresos de actividades ordinarias hayan sido establecidos como el factor limitativo predominante en el contrato para el uso del activo intangible, los ingresos de actividades ordinarias que se tienen que generar puede ser una base apropiada para la amortización del activo intangible, siempre que el contrato especifique un importe total fijo de ingresos de actividades ordinarias a generar sobre el cual se vaya a determinar la amortización.
98. La amortización se reconocerá habitualmente en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del costo de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en un proceso de producción se incorporará al importe en libros de los inventarios (véase la NICSP 12).

Valor residual

99. **Se supondrá que el valor residual de un activo intangible es nulo a menos que:**
- (a) **haya un compromiso, por parte de un tercero, de adquirir el activo al final de su vida útil; o**
 - (b) **exista un mercado activo para el activo, y:**
 - (i) **pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y**
 - (ii) **sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.**

100. El importe depreciable de un activo con vida útil finita se determinará después de deducir su valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera disponer el activo intangible antes de que termine su vida económica.
101. La estimación del valor residual de un activo se basa en el importe recuperable a través de la disposición, utilizando los precios existentes en la fecha estimada de la venta para un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que el activo se utilizará. El valor residual se revisará al menos a cada fecha de presentación. Un cambio en el valor residual del activo se contabilizará como un cambio en una estimación, de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.
102. El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el importe en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será nulo, a menos y hasta que su valor residual disminuya posteriormente hasta un importe inferior al importe en libros del activo.

Revisión del periodo y del método de amortización

103. **El periodo y el método de amortización utilizado para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, a cada fecha de presentación. Si la vida útil esperada del activo difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el periodo de amortización en consecuencia. Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de consumo de beneficios económicos o potencial de servicio futuros por parte del activo, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios. Estos cambios se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NICSP 3.**
104. A lo largo de la vida del activo intangible, puede ponerse de manifiesto que la estimación de la vida útil resulta inadecuada. Por ejemplo, el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor podría indicar que el periodo de amortización debe modificarse.
105. Con el transcurso del tiempo, el patrón de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados a obtener por la entidad, para un determinado activo intangible, puede cambiar. Por ejemplo, puede ponerse de manifiesto que un método de amortización decreciente, resulta más apropiado que el método de amortización lineal. Otro ejemplo se produce cuando se aplaza el uso de los derechos otorgados por una licencia a la espera de actuaciones ligadas a otros componentes del plan estratégico de la entidad. En ese caso, los beneficios económicos o potencial de servicio procedentes del activo pueden no empezar a recibirse hasta periodos posteriores.

Activos intangibles con vida útil indefinida

106. **Un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza.**
107. Según la NICSP 21 y la NICSP 26, una entidad comprobará si un activo intangible con vida útil indefinida o un activo intangible que todavía no está disponible para su uso ha experimentado una pérdida por deterioro del valor, comparando el importe de servicio recuperable de dicho activo o su importe recuperable, según corresponda, con su importe en libros:
- (a) anualmente; y
 - (b) en cualquier momento en el que exista un indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor.

Revisión de la vida útil

108. **La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada periodo sobre el que se informa para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. Si no existen esas circunstancias, el cambio en la evaluación de la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NICSP 3.**
109. Para los activos intangibles medidos según el modelo de costo, la nueva evaluación de la vida útil de un activo intangible como finita en lugar de como indefinida de acuerdo con la NICSP 21 o la NICSP 26, según corresponda, es un indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor. Como consecuencia, la entidad comprobará si el valor del activo se ha deteriorado, comparando su importe de servicio recuperable o su importe recuperable, determinado de acuerdo con la NICSP 21 o la NICSP 26, según corresponda, con su importe en libros, y reconociendo cualquier exceso del importe en libros sobre el importe de servicio recuperable o el importe recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

Recuperabilidad del importe en libros - Pérdidas por deterioro del valor

110. Para determinar si el valor de un activo intangible medido según el modelo de costo se ha deteriorado, una entidad aplicará la NICSP 21 o la NICSP 26, según corresponda. En dichas Normas se explica cuándo y cómo ha de proceder la entidad para revisar el importe en libros de sus activos, cómo determinar el importe de servicio recuperable o el importe recuperable de un determinado activo, según corresponda, y cuándo reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

Retiros y disposiciones

111. **Un activo intangible se dará de baja en cuentas:**

- (a) **por su disposición (incluyendo la disposición a través de una transacción sin contraprestación); o**
- (b) **cuando no se espere obtener ningún beneficio o potencial de servicio futuro por su uso o disposición.**

112. **La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su disposición, y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) cuando se dé de baja el activo (a menos que la NICSP 13 requiera otra cosa, en el caso de una venta con arrendamiento posterior).**

113. La disposición de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante una venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero, o a través de una transacción sin contraprestación). Para determinar la fecha de disposición de un activo, una entidad aplicará los criterios establecidos en la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, para el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes. La NICSP 13 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

114. Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 28, una entidad reconoce en el importe en libros de un activo el costo derivado de la sustitución de parte del activo intangible, dará de baja el importe en libros de la parte sustituida. Si no fuera practicable para la entidad determinar el importe en libros de la parte sustituida, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál podría ser el costo de la parte sustituida, en la fecha en la que fue adquirido o generado internamente.

114A. En el caso de:

- (a) una licencia o derecho similar anteriormente concedida por una operación que se combina a otra que se reconoce por la entidad resultante en una fusión; o
- (b) un derecho readquirido reconocido como un activo intangible en una adquisición.

Si el derecho se revende posteriormente a un tercero, el importe en libros relacionado, si lo hubiera, se deberá utilizar para determinar la ganancia o pérdida de la reventa.

115. La contraprestación por cobrar por la disposición de un activo intangible se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el activo intangible, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contraprestación y el precio equivalente de contado se

reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NICSP 9 de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.

116. La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no terminará cuando el activo intangible no vaya a ser usado más, a menos que el activo haya sido completamente amortizado

Información a revelar

General

117. **La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los que se hayan generado internamente y el resto de activos intangibles:**
- (a) **si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;**
 - (b) **los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas;**
 - (c) **el importe bruto en libros y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo;**
 - (d) **la partida o partidas del estado de rendimiento financiero en las que esté incluida la amortización de los activos intangibles;**
 - (e) **una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:**
 - (i) **los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos, aquellos adquiridos por separado y los adquiridos a través de adquisiciones;**
 - (ii) **las disposiciones;**
 - (iii) **los incrementos o disminuciones, durante el periodo, procedentes de revaluaciones efectuadas según se indica en los párrafos 74, 84 y 85 (si las hubiere);**
 - (iv) **las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) de acuerdo con lo establecido en la NICSP 21 o en la NICSP 26 (si las hubiere);**
 - (v) **las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el periodo en el resultado (ahorro o desahorro), de acuerdo con la NICSP 21 o la NICSP 26 (si las hubiere);**
 - (vi) **el importe de la amortización reconocida durante el periodo;**

(vii) **las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros a la moneda de presentación, y de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; y**

(viii) **otros cambios en el importe en libros durante el periodo.**

118. Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- (a) marcas;
- (b) cabeceras de periódicos o revistas y sellos o denominaciones editoriales;
- (c) programas y aplicaciones informáticas;
- (d) licencias;
- (e) derechos de propiedad intelectual, patentes y otras manifestaciones de la propiedad industrial o derechos de explotación;
- (f) recetas, fórmulas, modelos, diseños y prototipos; y
- (g) activos intangibles en proceso.

Las clases anteriormente mencionadas pueden ser desagregadas (o agregadas) en otras más pequeñas (más grandes), siempre que ello genere una información más relevante para los usuarios de los estados financieros.

119. Una entidad revelará información sobre los activos intangibles que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, de acuerdo con la NICSP 21 o la NICSP 26, además de la requerida en el párrafo 117(e)(iii) a (v).

120. La NICSP 3 exige que la entidad revele la naturaleza y efecto de los cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto significativo en el periodo corriente, o que se espera que tengan repercusión significativa en futuros periodos. Estas revelaciones de información pueden surgir por cambios en:

- (a) la evaluación de la vida útil de un activo intangible;
- (b) el método de amortización; o
- (c) valores residuales.

121. **Una entidad revelará también:**

- (a) **En el caso de un activo intangible evaluado como con vida útil indefinida, el importe en libros de dicho activo y las razones sobre las que se apoya la evaluación de una vida útil indefinida. Al aportar estas razones, la entidad describirá el factor o los factores**

- que han jugado un papel significativo al determinar que el activo tiene una vida útil indefinida.**
- (b) **Una descripción, el importe en libros y el periodo restante de amortización de cualquier activo intangible individual que sea significativo en los estados financieros de la entidad.**
 - (c) **Para los activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación y que se han registrado inicialmente por su valor razonable (véase párrafos 42 y 43):**
 - (i) **el valor razonable por el que se han reconocido inicialmente esos activos;**
 - (ii) **su importe en libros; y**
 - (iii) **si la medición posterior al reconocimiento se realiza utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación.**
 - (d) **La existencia y el importe en libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas.**
 - (e) **El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.**
122. Cuando la entidad describa el factor, o los factores, que han jugado un papel importante en la determinación del hecho de que el activo intangible tiene una vida útil indefinida, considerará la lista de los factores del párrafo 89.

Activos intangibles medidos después del reconocimiento según el modelo de revaluación

123. **En el caso de activos intangibles contabilizados por sus valores revaluados, la entidad revelará la siguiente información:**
- (a) **para cada clase de activos intangibles:**
 - (i) **la fecha efectiva de la revaluación;**
 - (ii) **el importe en libros de los activos intangibles revaluados; y**
 - (iii) **el importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran medido posteriormente al reconocimiento utilizando el modelo del costo del párrafo 73;**
 - (b) **el importe del superávit de revaluación, tanto al principio como al final del periodo sobre el que se informa, que procedan de los activos intangibles, indicando los cambios habidos durante dicho periodo, así como cualquier restricción para la distribución de su saldo entre los propietarios; y**

- (c) **los métodos y suposiciones significativas empleados en la estimación del valor razonable de los activos.**

124. Puede ser necesario proceder a la agregación de las clases de activos intangibles revaluados. No obstante, las citadas clases no se agregarán si esto pudiera en la combinación de una clase de activos intangibles que incluya importes medidos tanto según el modelo del costo como según el modelo de revaluación.

Desembolsos por investigación y desarrollo

125. **Una entidad revelará el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo reconocidos como gastos durante el periodo.**

126. Los desembolsos por investigación y desarrollo incluirán todos los que sean directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo, (véanse los párrafos 64 y 65, donde figuran las indicaciones sobre los tipos de desembolsos que se pueden incluir para cumplir los objetivos de las exigencias informativas señaladas en el párrafo 125).

Otra información

127. Se aconseja, pero no se exige, que las entidades revelen la siguiente información:

- (a) una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentren todavía en uso; y
- (b) una breve descripción de los activos intangibles significativos controlados por la entidad, pero que no se reconozcan como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta Norma.

Disposiciones transitorias

128. **Una entidad que previamente haya reconocido activos intangibles aplicará esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con lo establecido en la NICSP 3.**

129. [Eliminado]

130. [Eliminado]

131. [Eliminado]

131A. El párrafo 79 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2014* emitido en enero de 2015. Una entidad aplicará esa modificación a todas las revaluaciones reconocidas en periodos anuales que comiencen a partir de la fecha de aplicación inicial de esa modificación y en el periodo anual anterior inmediato.

Fecha de vigencia

132. Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de abril de 2011, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 21 y la NICSP 26.
- 132A. El párrafo 6 fue modificado por la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente*, emitida en octubre de 2011. Una entidad aplicará esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2014, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 32, las modificaciones de los párrafos 6 y 42A de la NICSP 5, las modificaciones de los párrafos 25 a 27 y 85B de la NICSP 13, las modificaciones de los párrafos 5, 7 y 107C de la NICSP 17 y las modificaciones de los párrafos 2 y 125A de la NICSP 29.
- 132B. El documento de *Mejoras a las NICSP 2014*, emitido en enero de 2015, modificó los párrafos 79, 91 y 97 y añadió los párrafos 97A, 97B, 97C y 131A. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2015. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2015, deberá revelar este hecho.
- 132C. La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, emitida en enero de 2015 modificó los párrafos 129, 130, 131 y 133. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.
- 132D. La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* y la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* emitidas en enero de 2015, modificaron el párrafo 6(d). Una entidad aplicará esa modificación al aplicar las NICSP 35 y NICSP 37.
- 132E. El documento de *Mejoras a las NICSP 2015*, emitido en abril de 2016, modificó los párrafos 3, 96, 116 y 117. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.
- 132F. El documento de *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016, eliminó los párrafos 4 y 5. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a

partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.

- 132G. El documento *Deterioro del valor de Activos Revaluados (Modificaciones a la NICSP 21 y NICSP 26)* modificó el párrafo 110. Una entidad aplicará esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esa modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.
- 132H. La NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitida en julio de 2016, modificó los párrafos 6, 35 y 64. Una entidad aplicará esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 39.
- 132I. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017, modificó los párrafos 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67, y 117 y añadió los párrafos 18A, 26A, 39A a 39E, 93A y 114A. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Por ello, no se ajustarán los importes reconocidos para los activos intangibles y la plusvalía en combinaciones del sector público anteriores. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.
133. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 31.

Costos de sitios web

- GA1. Una entidad puede incurrir en desembolsos internos para el desarrollo y puesta en funcionamiento de su sitio web, ya sea para el acceso interno o externo. Un sitio web diseñado para el acceso externo puede ser usado para varios propósitos, tales como diseminar información, crear conciencia de servicios, solicitar comentarios a un proyecto de ley, la promoción y el anuncio de los servicios y productos de la entidad, el suministro de servicios electrónicos y la venta de servicios y productos. Un sitio web diseñado para el acceso interno puede ser usado para almacenar información sobre las políticas de la entidad, y los detalles de los usuarios de un servicio, así como para la búsqueda de información relevante.
- GA2. Las fases para el desarrollo de un sitio web pueden describirse como sigue:
- (a) planificación – incluye estudios de viabilidad, definición de objetivos y especificaciones, evaluación de alternativas y selección de preferencias;
 - (b) desarrollo de la aplicación y la infraestructura – incluye la obtención de un nombre de dominio, adquisición y desarrollo de la computadora y aplicaciones informáticas operativas, instalación de las aplicaciones desarrolladas y la realización de pruebas de fiabilidad;
 - (c) desarrollo del diseño gráfico – incluye el diseño de la apariencia de las páginas web; y
 - (d) desarrollo del contenido – incluye la creación, compra, preparación y carga de la información, de carácter gráfico o de texto, en el sitio web antes de completar el desarrollo del mismo. Esta información puede, o bien ser almacenada en bases de datos independientes que se integran en (o puede accederse a ellas desde) el sitio web, o bien ser codificada directamente en las páginas web.
- GA3. Una vez que el desarrollo del sitio web se ha completado, comienza la fase de puesta en funcionamiento. Durante esta fase, una entidad mantiene y mejora las aplicaciones, la infraestructura, el diseño gráfico y el contenido del sitio web.
- GA4. Al contabilizar los desembolsos internos para desarrollar y poner en funcionamiento un sitio web propiedad de una entidad para su acceso interno o externo, los problemas que se plantean son:

- (a) si el sitio web es un activo intangible generado internamente, que está sujeto a los requerimientos de esta Norma; y
- (b) cuál es el tratamiento contable adecuado de esos desembolsos.

- GA5. Esta Guía de aplicación no es de aplicación a los desembolsos para la adquisición, desarrollo y puesta en funcionamiento del computador (por ejemplo, servidores web, servidores de plataforma, servidores de producción y conexiones a Internet) de un sitio web. Tales desembolsos se contabilizarán según la NICSP 17. Además, cuando una entidad incurra en desembolsos para obtener el servicio de alojamiento de Internet del sitio web de la entidad, el desembolso se reconocerá como gasto cuando se reciban los servicios.
- GA6. La NICSP 31 no es de aplicación a los activos intangibles mantenidos por una entidad para su venta en el curso ordinario de las operaciones (véase la NICSP 11 y la NICSP 12) ni a los arrendamientos que están dentro del alcance de la NICSP 13. Consecuentemente, esta Guía de aplicación no se aplica a los desembolsos para desarrollar u operar un sitio web (o los programas informáticos de un sitio web) destinado a ser vendido a otra entidad. Cuando un sitio web sea arrendado a través de un arrendamiento operativo, el arrendador aplicará esta Guía de aplicación. Cuando un sitio web sea arrendado a través de un arrendamiento financiero, el arrendatario aplicará esta Guía de aplicación después del reconocimiento inicial del activo arrendado.
- GA7. El sitio web propiedad de una entidad que es desarrollado y está disponible para acceso interno o externo es un activo intangible generado internamente que está sujeto a los requerimientos de esta Norma
- GA8. Un sitio web que es desarrollado será reconocido como un activo intangible sí, y solo si, además de cumplirse los requerimientos generales descritos en el párrafo 28 de esta Norma para el reconocimiento y medición inicial, una entidad es capaz de satisfacer los requerimientos contenidas en el párrafo 55 de esta Norma. En particular, una entidad puede ser capaz de satisfacer el requerimiento de demostrar la manera en que el sitio web generará beneficios económicos o potencial de servicio futuros probables de acuerdo con el párrafo 55(d) de esta Norma si, por ejemplo, el sitio web es capaz de generar ingresos, entre los que se incluyen ingresos directos procedentes de la generación de pedidos o prestar servicios utilizando el sitio web, en lugar de hacerlo en una ubicación física con funcionarios. Una entidad no será capaz de demostrar la generación de beneficios económicos o potencial de servicio probables en el caso de que el sitio web se haya desarrollado solo, o fundamentalmente, para promocionar y anunciar sus propios servicios y productos y, consecuentemente, todos los desembolsos realizados para el desarrollo de dicho sitio web se reconocerán como un gasto cuando se incurra en ellos.

GA9. Cualquier desembolso interno para desarrollar y operar el sitio web propio de una entidad, se contabilizará de acuerdo con esta Norma. Se evaluará tanto la naturaleza de cada una de las actividades por las que se incurre el desembolso (por ejemplo, adiestramiento de los empleados y mantenimiento del sitio web) como la fase de desarrollo o posdesarrollo en que se encuentre el sitio web, con el fin de determinar el tratamiento contable adecuado (en la tabla incluida al final de los Ejemplos ilustrativos se proporcionan guías adicionales). Por ejemplo:

- (a) la fase de planificación es de naturaleza similar a la fase de investigación, según se contempla en los párrafos 52 a 54 de esta Norma. Los desembolsos incurridos en esta fase se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos;
- (b) la fase de desarrollo de la infraestructura y de la aplicación, la fase de diseño gráfico y la fase de desarrollo del contenido, en la medida que tal contenido sea desarrollado para propósitos distintos de la promoción y el anuncio de los servicios y productos propios de la entidad, son de naturaleza similar a la fase de desarrollo, según se contempla en los párrafos 55 a 62 de esta Norma. Los desembolsos incurridos en estas fases serán incluidos en el costo del sitio web que se reconoce como un activo intangible, de acuerdo con el párrafo GA8 cuando el desembolso pueda ser asignado directamente, y es necesario para crear, producir o preparar el sitio web para que sea capaz de operar de la forma prevista por la gerencia. Por ejemplo, los desembolsos para comprar o crear contenidos (distintos de los contenidos que anuncian y promocionan los productos o servicios de la propia entidad) específicamente para el sitio web, o los desembolsos para permitir el uso del contenido del sitio web (por ejemplo, una cantidad por adquirir una licencia para reproducir), se incluirán en el costo de desarrollo cuando se cumpla esta condición. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 83 de esta Norma, los desembolsos sobre una partida intangible que inicialmente fue reconocida como gasto en los estados financieros anteriores no se reconocerán como parte del costo de un activo intangible en una fecha posterior (por ejemplo, si los costos de un derecho de autor han sido completamente amortizados y el contenido es suministrado posteriormente a través del sitio web);
- (c) los desembolsos realizados en la fase de desarrollo del contenido, en la medida que tal contenido sea desarrollado para anunciar y promover los servicios y productos de la propia entidad (por ejemplo, fotografías digitales de productos), se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos, de acuerdo con el párrafo 67(c) de esta Norma. Por ejemplo, al contabilizar los desembolsos realizados por los servicios profesionales para tomar las fotografías digitales de los

productos de una entidad y para mejorar su exhibición, los desembolsos se reconocerán como gastos a medida que se van recibiendo los servicios profesionales, no cuando las fotografías digitales se exhiban en el sitio web; y

- (d) la fase de puesta en funcionamiento comienza una vez que el desarrollo del sitio web está completo. Los desembolsos incurridos en esta fase se reconocerán como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que cumplan los criterios del párrafo 28 de esta Norma.

GA10. Un sitio web que se reconozca como un activo intangible según el párrafo GA8 de esta Guía de aplicación, se medirá, después de su reconocimiento inicial, aplicando las exigencias de los párrafos 71 a 86 de esta Norma. La mejor estimación de la vida útil de un sitio web debe ser corta, como se describe en el párrafo 91.

GA11. La guía de los párrafos GA1 a GA10 no es aplicable específicamente a los costos de desarrollo de programas informáticos. Sin embargo, una entidad podrá aplicar los principios de estos párrafos.

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 31, pero no son parte de la misma.

Antecedentes

- FC1. El Programa de Convergencia con las NIIF del IPSASB es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP con las NIIF emitidas por el IASB, en la aplicación de la base de acumulación (o devengo), cuando sea adecuado para las entidades del sector público.
- FC2. Las NICSP de base de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para su no aplicación. La falta de aplicación de su NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sean apropiados para el sector público, o cuando sea necesaria la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en *Comparación con la NIIF* incluida en cada NICSP. La Comparación con la NIC 38 se refiere a la versión de 31 de diciembre de 2008 de la NIC 38.

Alcance

- FC3. El Consejo consideró si los poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes deben incluirse dentro del alcance de la Norma. El Consejo no se ha formado una opinión sobre este asunto y, por lo tanto, estos poderes y derechos se excluyen del alcance de esta Norma. El Consejo está desarrollando en la actualidad un Marco Conceptual y reconsiderará, en caso necesario, la aplicabilidad de esta Norma a los poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes.
- FC4. La NIC 38 contiene requerimientos y guías sobre la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. Al emitir la NICSP 31, el IPSASB consideró si la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios debían incluirse dentro del alcance de esta Norma. El IPSASB todavía no había emitido una NICSP que trate sobre las combinaciones de negocios y consideró probable que cuando tengan lugar combinaciones de entidades públicas surgirán ciertas cuestiones específicas del sector público. El IPSASB concluyó en ese momento que la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios no deben incluirse dentro del alcance de esta Norma. De acuerdo con la jerarquía establecida en la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las*

Estimaciones Contables y Errores, se remite a los usuarios a los requerimientos de la normativa internacional o nacional de contabilidad aplicable que se ocupa de la plusvalía y de los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios.

- FC4A Posteriormente, el IPSASB emitió la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*. La NICSP 40 especifica la contabilización de las combinaciones del sector público, incluyendo el reconocimiento y medición inicial de los activos intangibles. La NICSP 40 no especifica la medición y información a revelar posterior de los activos intangibles reconocidos como parte de una combinación del sector público. Por consiguiente, el IPSASB reconsideró si la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación del sector público debían incluirse dentro del alcance de esta Norma. El IPSASB estuvo de acuerdo en que estos debían incluirse en el alcance de esta Norma como resultado de que emitiera la NICSP 40 y modificó la Norma en consecuencia.
- FC5. La NIC 38 contiene los requerimientos sobre los intercambios de activos cuando la transacción de intercambio carezca de carácter comercial. El IPSASB consideró si estas guías son necesarias y concluyó que no eran necesarias ya que este tema está tratado en la NICSP 23.
- FC6. El IASB ha emitido una Interpretación de la NIC 38 que trata sobre la contabilidad de costos de sitios web. El IPSASB considera que las guías contenidas en la SIC 32 son aplicables el sector público. Por consiguiente, la NICSP 31 incluye como guías de aplicación las definiciones y las guías contenidas en la SIC 32. Estas guías de aplicación forman parte de la NICSP 31. El apéndice de la SIC 32 donde se ilustra los principios contables aplicables y cómo están relacionados con la NICSP 31 está incluido en los ejemplos ilustrativos.
- FC7. Esta Norma no trata del comercio de derechos de emisión. El IPSASB destacó que, el comercio de derechos de emisión que un gobierno ha establecido son un tipo de poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes, los cuales están excluidos del alcance de esta Norma (véase párrafo FC3). Un gobierno puede adquirir permisos en el comercio de derechos de emisión. Actualmente, se está estudiando el tratamiento de estos permisos por algunos organismos emisores de normas internacionales y nacionales y no se ha llegado a un consenso sobre el tratamiento contable adecuado. El IPSASB reconsiderará, en caso necesario, la aplicabilidad de esta Norma al comercio de derechos de emisión.

Activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación

FC8. La NICSP 23 establece el reconocimiento inicial, la medición inicial y la información a revelar de los activos y obligaciones que surgen de las transacciones sin contraprestación. Esta Norma aborda la situación en que un activo intangible es adquirido a través de una transacción sin contraprestación. El IPSASB acordó que, para los activos intangibles surgidos de estas transacciones, una entidad aplique los requerimientos de la NICSP 23 conjuntamente con esta Norma para la medición inicial del activo intangible y, en consecuencia, contemple los costos directamente atribuibles especificados en esta Norma.

Modelo de revaluación

FC9. El modelo de revaluación propuesto en la NICSP 31 es similar al de la NIC 38, que requiere que las revaluaciones se contabilicen conforme a un criterio de activo por activo. La NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, requiere que las revaluaciones se contabilicen para cada clase de activos en lugar de hacerlo para cada activo individual. El IPSASB contempló este enfoque para los activos intangibles, pero concluyó que no era necesario porque los activos intangibles difieren de las propiedades, planta y equipo en que es menos probable que sean homogéneos. Uno de los mayores tipos de activos intangibles de las entidades públicas son los programas informáticos desarrollados internamente, sobre los que se dispone de información detallada para cada activo individual. En consecuencia, el IPSASB concluyó que era adecuado requerir que los activos intangibles revaluados se contabilizaran conforme a un criterio de activo por activo.

Revisión de la NICSP 31 como resultado de los documentos de *Mejoras a las NIIF del IASB y Modificaciones de Alcance Limitado* emitidos en diciembre de 2013 y mayo de 2014

FC10. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 38 incluidas en los documentos de *Mejoras a las NIIF y Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización* emitidos por el IASB en diciembre de 2013 y mayo de 2014, y por lo general coincidió en que no había razón específica para que el sector público no adoptara las modificaciones.

Revisión de la NICSP 31 como resultado del documento *Parte II de Mejoras a las NICSP 2015: cuestiones planteadas por los agentes interesados*

FC11. Interesados indicaron que las NICSP hacen mención a los activos no corrientes mantenidos para la venta y grupos en disposición de forma incongruente. El IPSASB concluyó que la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la venta y Operaciones Discontinuas*, puede ser apropiada para el sector público sólo en determinadas circunstancias, por las siguientes razones:

- (a) Las ventas de activos en el sector público pueden no completarse en un año debido a los niveles de aprobación requeridos. Esto plantea preguntas sobre la relevancia y congruencia de la información proporcionada de acuerdo con la NIIF 5. En particular, el IPSASB destaca que, conforme a la NIIFR 5, activos no corrientes mantenidos para la venta no se deprecian. Al IPSASB le preocupa que no depreciar activos durante un periodo amplio pueda ser inapropiado.
- (b) Muchos activos del sector público se disponen mediante una transferencia o con una contraprestación nula o simbólica. Como la NIIF 5 trata las ventas a valor razonable, los requerimientos de medición e información a revelar pueden no proporcionar información relevante para estas transferencias. Sin embargo, el IPSASB reconoce que los requerimientos de medición e información a revelar en la NIIF 5 pueden ser apropiados cuando se pretende que las ventas tengan lugar a valor razonable.
- (c) Muchas operaciones discontinuadas en el sector público son operaciones que previamente proporcionaron servicios a costo nulo o simbólico. Como la NIIF 5 trata las operaciones discontinuadas que fueron unidades generadoras de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo antes de la venta o clasificadas como mantenidas para la venta, los requerimientos de información a revelar pueden no proporcionar información relevante para las operaciones discontinuadas del sector público. Sin embargo, el IPSASB reconoce que los requerimientos de medición e información a revelar en la NIIF 5 pueden ser apropiados cuando las operaciones discontinuadas sean previamente unidades generadoras de efectivo o uno o más grupos de unidades generadoras de efectivo.

Puesto que el IPSASB había concluido que la NIIF 5 solo sería apropiada en el sector público en circunstancias limitadas, el IPSASB acordó eliminar las referencias en la NICSP a la normativa internacional o nacional de contabilidad aplicable que se ocupa de activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas. El IPSASB tuvo preocupaciones de que retener esta referencia puede dar lugar a que entidades que siguen los requerimientos de la NIIF 5 en circunstancias en las que puede no ser apropiado. El IPSASB indicó que la NICSP 3 contiene guías para seleccionar políticas contables para las transacciones que no se tratan específicamente en las NICSP. Esta guía permitiría a las entidades adoptar una política contable que sea congruente con la NIIF 5 cuando la entidad considere que es apropiado.

Revisión de la NICSP 31 como resultado de *Aplicabilidad de las NICSP del IPSASB emitida en abril de 2016*

FC12. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica referencias a todas las NICSP de la forma siguiente:

- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;
- (b) sustituye el término "EP" por el término " entidades comerciales del sector público, cuando procede; e
- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

ÍNDICE

	Párrafo
Reconocimiento y medición de activos intangibles generados internamente	
Activos intangibles	EI1—EI5
Ejemplo de aplicación del párrafo 63 de esta Norma	EI1—EI4
Ejemplo de aplicación de los párrafos 55 a 65 de esta Norma	EI5
Evaluación de la vida útil de activos intangibles	EI6—EI21
Patente adquirida con vida útil finita	EI8— EI9
Patente adquirida con vida útil indefinida	EI10—EI11
Adquisición de un derecho de autor al que le queda una vida legal de 50 años	EI12—EI13
Licencia de radiodifusión adquirida que expira dentro de cinco años— Parte A	EI14—EI15
Licencia de radiodifusión adquirida que expira dentro de cinco años— Parte B	EI16—EI17
Derecho adquirido para operar una ruta de transporte público entre dos ciudades que expira dentro de tres años	EI18—EI19
Adquisición de una lista de propietarios de inmuebles	EI20—EI21
Ejemplos ilustrativos de la Guía de aplicación	EI22

Ejemplos ilustrativos

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

Reconocimiento y medición de activos intangibles generados internamente

Ejemplo de aplicación del párrafo 63 de esta Norma

- EI1. Una entidad desarrolló un nuevo sistema para programar casos judiciales de manera más eficiente, lo que aumentará la prestación del servicio. Durante el ejercicio contable que termina el 31 de marzo de 20X8, los desembolsos realizados para el desarrollo del sistema fueron de 1.000 u.m.,² de los que 900 u.m. se desembolsaron antes del 1 de marzo de 20X8 y 100 u.m., entre el 1 de marzo y el 31 de marzo de 20X8. La entidad es capaz de demostrar que, a 1 de marzo de 20X8, el nuevo sistema cumplía los criterios para su reconocimiento como activo intangible. Se estima que el importe de servicio recuperable del proceso es de 500 u.m. (considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar su desarrollo antes de poder ser utilizado).
- EI2. Al final del ejercicio contable, se reconoce el sistema desarrollado como un activo intangible, con un costo de 100 u.m. (igual a los desembolsos realizados desde el momento en que se cumplieron los criterios para el reconocimiento, esto es, desde el 1 de marzo de 20X8). Los desembolsos, por importe de 900 u.m., en los que se incurrió antes del 1 de marzo de 20X8, se reconocen como gastos, puesto que los criterios de reconocimiento no se cumplieron hasta esa fecha. Estos importes no formarán parte del costo del sistema reconocido en el estado de situación financiera.
- EI3. Durante el ejercicio contable que finaliza el 31 de marzo de 20X9, los desembolsos realizados son de 2.000 u.m. Al final de este ejercicio contable, se estima que el importe de servicio recuperable del sistema asciende a 1.900 u.m. (considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el sistema antes de poder ser utilizado).
- EI4. A 31 de marzo de 20X9, el costo del sistema desarrollado es de 2.100 u.m. (100 u.m. de desembolsos reconocidos a final de 20X8 más 2.000 u.m. de desembolsos reconocidos en el ejercicio 20X9). La entidad reconoce una pérdida por deterioro del valor, por importe de 200 u.m., para ajustar el importe en libros antes del deterioro de su valor (que eran 2.100 u.m.), hasta alcanzar su importe de servicio recuperable (que es de 1.900 u.m.). Esta pérdida por deterioro del valor podrá revertir, en un periodo posterior, siempre que se cumplan los requerimientos para su reversión, según se establecen en la NICSP 21.

² En esta Norma, los importes monetarios se denominan “unidades monetarias” (u.m.).

Ejemplo de aplicación de los párrafos 55 a 65 de esta Norma

EI5. Una entidad está desarrollando un sistema que produce informes estadísticos para su uso interno y para la venta a terceros. El sistema es técnicamente viable, la entidad es consciente de que hay demanda para este tipo de informes y de que terceras personas están dispuestas a pagar por el producto y, por lo tanto, generará beneficios económicos futuros probables. Los desembolsos atribuibles al desarrollo de este sistema pueden identificarse y medirse con fiabilidad.

Evaluación de la vida útil de activos intangibles

EI6. La siguiente guía proporciona ejemplos sobre la forma de determinar la vida útil de un activo intangible, de acuerdo con lo establecido en esta Norma.

EI7. Cada uno de los ejemplos que siguen describe un activo intangible adquirido, los hechos y las circunstancias que rodean la determinación de su vida útil, y el tratamiento contable posterior basado tal determinación.

Patente adquirida con vida útil finita

EI8. La entidad A adquiere una patente sobre una fórmula para una vacuna de la entidad B, para asegurarse la capacidad de ofrecer vacunaciones gratuitas a sus partes constituyentes. Se espera que la vacuna, que se encuentra protegida por la patente, genere potencial de servicio durante al menos 15 años. La entidad A tiene un compromiso, por parte la entidad C, de comprar la patente dentro de cinco años por el 60 por ciento del valor razonable que la misma tenía cuando fue adquirida, y la entidad A tiene la intención de vender la patente en cinco años.

EI9. La patente se amortizaría a lo largo de los cinco años de vida útil para la entidad, con un valor residual igual al 60 por ciento del valor razonable que la patente tenía cuando fue adquirida. La patente se revisaría por deterioro del valor, de acuerdo con la NICSP 21.

Patente adquirida con vida útil indefinida

EI10. La entidad A adquiere un activo, la patente sobre una fórmula para una vacuna, de la entidad B para asegurarse la capacidad de ofrecer vacunaciones gratuitas a sus partes constituyentes. Se espera que la fórmula tenga que ser ligeramente modificada cada 10 años para mantener su eficacia. Existe evidencia para apoyar la renovación constante de la patente. Un contrato con la entidad B estipula que la entidad B mantendrá la eficacia de la fórmula continuamente, y la evidencia apoya su capacidad para ello. Se espera que los costos para renovar la patente y mantener la eficacia de la fórmula sean insignificantes y se pagarán a la entidad B cuando se realicen las mejoras.

EI11. El análisis de los estudios del ciclo de vida del producto, así como de las tendencias demográficas y del entorno, pone de manifiesto que la patente proporcionará potencial de servicio a la entidad A permitiendo realizar su programa de vacunaciones durante un periodo de tiempo indefinido. Por consiguiente, la patente debería tratarse como si tuviera una vida útil indefinida. Por lo tanto, la patente no se amortizaría a menos que se determine que su vida útil es finita. Se comprobará el deterioro de valor de la patente de acuerdo a la NICSP 21.

Adquisición de un derecho de autor al que le restan 50 años de vida legal

EI12. La entidad A adquiere un derecho de autor de la entidad B que le permite reproducir y vender el material sobre el que posee este derecho de autor sobre la base de la recuperación del costo para su jurisdicción. Un análisis de los hábitos de los integrantes de la jurisdicción y de otras tendencias proporciona evidencia de que el material sobre el que se posee el derecho de autor solo generará flujos de efectivo netos durante los próximos 30 años.

EI13. El derecho de autor se amortizaría en los 30 años en que se estima su vida útil. También debería revisarse el deterioro del valor del derecho de autor de acuerdo con la NICSP 21.

Licencia de radiodifusión adquirida que expira dentro de cinco años—Parte A

EI14. La entidad A adquiere una licencia de radiodifusión de la entidad B. La entidad A tiene la intención de proporcionar servicios gratuitos de radiodifusión en la comunidad. La licencia de radiodifusión es renovable cada 10 años, siempre que la entidad A proporcione un nivel medio de servicio a los usuarios de este servicio y cumpla con los requerimientos legales que le son aplicables. La licencia puede ser renovada indefinidamente con un costo muy bajo y ha sido renovada en dos ocasiones anteriores a la adquisición más reciente. La entidad A tiene la intención de renovar la licencia indefinidamente y existe evidencia de su capacidad para hacerlo. Históricamente, no ha existido competencia que suponga un peligro para la renovación de la licencia. No se espera reemplazar la tecnología usada para las emisiones por ninguna otra en un futuro previsible. Por tanto, se espera que la licencia contribuya a la capacidad de la entidad A para proporcionar indefinidamente servicios de radiodifusión gratuitos.

EI15. La entidad B no reconocerá como un activo intangible su facultad para conceder licencias de radiodifusión. La entidad A tratará la licencia de radiodifusión como si tuviese una vida útil indefinida, ya que se espera que contribuya a la capacidad de la entidad para proporcionar servicios de radiodifusión gratuitos de forma indefinida. Por lo tanto, la licencia no se amortizará hasta que se determine que su vida útil es finita. Se comprobará el deterioro de valor de la licencia de acuerdo a la NICSP 21.

Licencia de radiodifusión adquirida que expira dentro de cinco años—Parte B

- EI16. La autoridad que emite las licencias decide posteriormente no proceder a la renovación de las licencias, puesto que pretende subastarlas. En el momento en que se produce la decisión por parte de la autoridad competente, la licencia de radiodifusión de la entidad A expirará en un plazo de tres años. La entidad A espera que la licencia continuará proporcionando potencial de servicio hasta que la licencia haya expirado.
- EI17. Dado que la licencia de radiodifusión no puede ser ya renovada, su vida útil ya no puede considerarse indefinida. Por lo tanto, la entidad A amortizará la licencia adquirida durante los tres años restantes de vida útil, e inmediatamente comprobará el deterioro de valor de acuerdo con la NICSP 21.

Derecho adquirido para operar en una ruta de transporte público entre dos ciudades que expira dentro de tres años

- EI18. La entidad A adquiere de la entidad B el derecho a operar en una ruta de transporte público entre dos ciudades, que le generarán ingresos. La ruta de transporte público puede ser renovada cada cinco años, y la entidad A pretende cumplir con las normas y regulaciones aplicables para lograr la renovación. Las renovaciones de la ruta de transporte público se conceden de forma rutinaria por un costo muy bajo, e históricamente, cuando la entidad que posee los derechos sobre la ruta ha cumplido con las normas y regulaciones aplicables, se han obtenido las renovaciones. La entidad A espera proporcionar servicios de transporte sobre esa ruta indefinidamente. El análisis de la demanda y de los flujos de efectivo corroboran esas suposiciones.
- EI19. Puesto que los hechos y circunstancias respaldan que la ruta de transporte público proporcionará flujos de efectivo a la entidad A por un periodo de tiempo indefinido, el activo intangible relacionado con esta ruta se tratará como si tuviera una vida útil indefinida. Por lo tanto, el activo intangible no se amortizará hasta que se determine que su vida útil es finita. Se comprobará el deterioro de valor conforme a la NICSP 26 anualmente, así como cuando exista alguna indicación de que puede haber deterioro de valor.

Adquisición de una lista de propietarios de inmuebles

- EI20. Una autoridad local (entidad A) adquiere una lista de propietarios de inmuebles de otra entidad pública que es la responsable del registro de las escrituras de bienes inmuebles (entidad B). La entidad B está en otro nivel de gobierno y no forma parte de la entidad que informa de la entidad A. La entidad A pretende utilizar la lista para generar ingresos por impuestos y

espera obtener beneficios por el uso de la información contenida en ella³ durante un año como mínimo y tres años como máximo.

- EI21. La lista de propietarios podría amortizarse de acuerdo con la mejor estimación de su vida útil hecha por la entidad A, esto es, 18 meses. Aunque la entidad B pueda tener la intención de añadir en el futuro nombres de propietarios y otra información a la lista, los beneficios esperados para la entidad A de la lista adquirida están relacionados solo con los propietarios de esa lista en la fecha de su adquisición por la entidad A. También debería revisarse el deterioro del valor de la lista de propietarios de acuerdo con la NICSP 21 mediante evaluación anual, así como cada vez que exista algún indicio de que pueda estar deteriorado.

Ejemplos ilustrativos de la Guía de aplicación

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

³ Aunque la autoridad local tenga la intención de añadir en el futuro nuevos propietarios y otra información a la base de datos, los beneficios esperados de la base de datos adquirida se refieren solo a los propietarios incluidos en la base de datos en la fecha en que fue adquirida. Las incorporaciones posteriores se considerarían activos intangibles generados internamente y se contabilizarían de acuerdo con esta Norma.

FASE / NATURALEZA DEL DESEMBOLSO	TRATAMIENTO CONTABLE
Planificación	
<ul style="list-style-type: none"> • estudios de viabilidad; • definición de las especificaciones de equipo y programas informáticos; • evaluación de productos y proveedores alternativos; y • selección de preferencias. 	<p>Reconocer como un gasto cuando se incurre en ellos de acuerdo con lo establecido en el párrafo 52 de esta Norma.</p>
Desarrollo de la infraestructura y de la aplicación	
<ul style="list-style-type: none"> • compra o desarrollo de equipo informático. • Obtención de un nombre de dominio; • desarrollo de programas informáticos de operación (por ejemplo, sistema operativo y programas del servidor); • desarrollo de códigos para la aplicación; • instalación de aplicaciones desarrolladas en el servidor web; y • pruebas de fiabilidad. 	<p>Se aplican los requerimientos de la NICSP 17.</p> <p>Se reconocen como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que los desembolsos sean atribuidos directamente a la preparación del sitio web para operar en la forma prevista y el sitio web satisfaga los criterios para reconocimiento de los párrafos 28 a 55⁴ de esta Norma.</p>
Desarrollo de diseño gráfico	
<ul style="list-style-type: none"> • diseño de la apariencia (por ejemplo, el formato y el color) de las páginas web. 	<p>Se reconocen como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que los desembolsos sean atribuidos directamente a la preparación del sitio web para operar en la forma prevista y el sitio web satisfaga los criterios para reconocimiento de los párrafos 28 a 55⁵ de esta Norma.</p>

⁴ Todos los desembolsos para el desarrollo de un sitio web realizados exclusivamente o básicamente para la promoción, publicidad, o proporcionar información al público en general acerca de los productos y servicios propios de la entidad, se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos de acuerdo con el párrafo 66 de esta Norma.

⁵ Véase la nota al pie 3.

FASE / NATURALEZA DEL DESEMBOLSO	TRATAMIENTO CONTABLE
Desarrollo del contenido	
<ul style="list-style-type: none"> creación, compra, preparación (por ejemplo, creación de enlaces e identificación de etiquetas), y carga de información, ya sea textual o gráfica, en el sitio web antes de completar el desarrollo del mismo. Ejemplos de contenido incluyen información acerca de la entidad, acerca de los servicios o productos, y tópicos para el acceso de suscriptores. 	<p>Reconocer como gastos cuando se incurran, según el párrafo 67(c) de esta Norma, en la medida que se desarrolle el contenido con el fin de anunciar y promover los servicios y productos propios de la entidad (por ejemplo, fotografías digitales de productos). En otros casos, reconocer como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que los desembolsos sean atribuidos directamente a la preparación del sitio web para operar en la forma prevista y el sitio web satisfaga los criterios para reconocimiento de los párrafos 28 a 55⁶ de esta Norma.</p>
Funcionamiento	
<ul style="list-style-type: none"> actualización del diseño y revisión del contenido; incorporación de nuevas funciones, características y contenido; registro del sitio web en los motores de búsqueda; realización de copias de seguridad; revisión de seguridad de acceso; y analizar el uso del sitio web. 	<p>Se evalúa si cumple la definición de activo intangible y los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 28 de esta Norma en cuyo caso el desembolso se reconoce en el importe en libros del activo sitio web.</p>
Otros	
<ul style="list-style-type: none"> desembolsos relacionados con la venta, administración y otros desembolsos generales, a menos que puedan ser directamente atribuidos a la preparación del sitio web para su uso; 	<p>Reconocer como un gasto cuando se incurra en ellos de acuerdo con lo establecido en los párrafos 63 a 69 de esta Norma.</p>

⁶ Véase la nota al pie 3.

FASE / NATURALEZA DEL DESEMBOLSO	TRATAMIENTO CONTABLE
<ul style="list-style-type: none"> • identificación clara de las ineficiencias y resultados operativos negativos (desahorro) iniciales incurridos antes de que el sitio web alcance su rendimiento previsto (por ejemplo, una falsa pruebas de arranque); y • entrenamiento de los empleados que operan el sitio web. 	

Comparación con la NIC 38

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

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

NICSP 32—ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS: LA CONCEDENTE

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) establece los requerimientos contables de la concedente en un acuerdo de concesión de servicios. Es una adaptación de la Interpretación 12 (CINIIF 12), *Acuerdos de Concesión de Servicios*, desarrollada por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera y publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). La CINIIF 12 establece los requerimientos contables del operador en un acuerdo de concesión de servicios. Esta NICSP también contiene extractos de la Interpretación 29 (SIC-29), *Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar*, desarrollada por el Comité de Interpretaciones y publicada por el IASB. En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la CINIIF 12 y de la SIC-29, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 32—ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS: LA CONCEDENTE

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2017.

La NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* se emitió en octubre de 2011.

Desde entonces, la NICSP 32 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 32

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
3	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
4	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
13	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2016
32	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
33	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
35	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
35A	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
35B	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
36A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
36B	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
36C	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
37	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
GA20	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
GA35	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
GA68	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
GA69	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
GA70	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
GA71	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
GA72	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
GA73	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015

**NICSP 32—ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS: LA
CONCEDENTE**

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2–7
Definiciones	8
Reconocimiento y medición de un activo de concesión de servicios	9–13
Reconocimiento y medición de pasivos	14–28
Modelo del pasivo financiero	18–23
Modelo de concesión de un derecho al operador.....	24–26
División del acuerdo.....	27–28
Otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes, y activos contingentes	29
Otros ingresos	30
Presentación e información a revelar	31–33
Transición	34–35
Fecha de vigencia	36–37
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Ejemplos ilustrativos	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 32 *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* está contenida en los párrafos 1 a 37. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 32 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir la contabilización de acuerdos de concesión de servicios por la concedente, una entidad del sector público.

Alcance (véanse los párrafos GA1 a GA2)

2. **Una entidad¹ que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios.**
3. [Eliminado]
4. [Eliminado]
5. Los acuerdos dentro del alcance de esta Norma implican que el operador proporcione los servicios públicos relacionados con el activo de concesión de servicios en nombre de la concedente.
6. Los acuerdos fuera del alcance de esta Norma son aquellos que no implican la prestación de servicios públicos y acuerdos que implican componentes de servicio y gestión en los que el activo no es controlado por la concedente (por ejemplo, externalización, contratos de servicio o privatización).
7. Esta Norma no especifica la contabilización por los operadores (pueden encontrarse guías sobre la contabilización de acuerdos de concesión de servicios por el operador en la normativa contable nacional e internacional aplicable que trata sobre acuerdos de concesión de servicios).

Definiciones (véanse los párrafos GA3 a GA4)

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

Un **acuerdo vinculante (binding arrangement)**, a efectos de la presente Norma, describe contratos y otros acuerdos que confieren a las partes derechos y obligaciones similares a los que tendrían si la forma fuera la de un contrato.

Una **concedente (grantor)**, a efectos de esta Norma, es la entidad que concede el derecho de uso del activo de concesión de servicios al operador.

Un **operador (operator)**, a efectos de esta Norma, es la entidad que utiliza el activo de concesión de servicios para proporcionar servicios públicos, sujeto al control del activo por la concedente.

¹ Una entidad a los efectos de esta Norma se refiere a la concedente.

Un **acuerdo de concesión de servicios (service concession arrangement)** es un acuerdo vinculante entre una concedente y un operador en el que:

- (a) el operador utiliza el activo de concesión de servicios para proporcionar un servicio público en nombre de la concedente durante un periodo determinado; y
- (b) el operador es compensado por sus servicios durante el periodo del acuerdo de concesión del servicio.

Un **activo de concesión de servicios (service concession asset)** es un activo utilizado para proporcionar servicios públicos en un acuerdo de concesión de servicios que:

- (a) es proporcionado por el operador, de forma que:
 - (i) el operador construye, desarrolla o adquiere de un tercero; o
 - (ii) es un activo ya existente del operador; o
- (b) es proporcionado por la concedente, de forma que:
 - (i) es un activo ya existente de la concedente; o
 - (ii) es una mejora de un activo ya existente de la concedente.

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

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

9. La concedente reconocerá un activo proporcionado por el operador y una mejora de un activo ya existente de la concedente como un activo de concesión de servicios si:
 - (a) la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador con el activo, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y
 - (b) la concedente controla—a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera—cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo.
10. Esta Norma se aplica a un activo en un acuerdo de concesión de servicios durante la totalidad de su vida útil (un activo de “vida completa”) si se cumplen las condiciones del párrafo 9(a).
11. La concedente medirá inicialmente el activo de concesión de servicios reconocido de acuerdo con el párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de

vida completa) por su valor razonable, excepto según lo señalado en el párrafo 12.

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

Reconocimiento y medición de pasivos (véanse los párrafos GA36 a GA50)

14. **Cuando la concedente reconoce un activo de concesión de servicios de acuerdo con el párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa), la concedente también reconocerá un pasivo. La concedente no reconocerá un pasivo cuando un activo existente de la concedente se reclasifique como un activo de concesión de servicios de acuerdo con el párrafo 12, excepto en circunstancias en las que se proporcione por el operador una contrapartida adicional, como se destaca en el párrafo 15.**
15. **El pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 14 será medido inicialmente por el mismo importe que el activo de concesión de servicios de acuerdo con el párrafo 11, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al operador, o del operador a la concedente.**
16. **La naturaleza del pasivo reconocido se basa en la naturaleza de la contraprestación intercambiada entre la concedente y el operador. La naturaleza de la contraprestación otorgada por la concedente al operador se determina por referencia a los términos del acuerdo vinculante y, cuando proceda, la ley de contratos.**
17. **Como contraprestación del activo de concesión del servicio, la concedente puede compensar al operador por el activo de concesión de servicios mediante una combinación de:**
 - (a) **realización de pagos al operador (el modelo del “pasivo financiero”);**
 - (b) **compensación al operador por otros medios (el modelo de “concesión de un derecho al operador”) como:**
 - (i) **concesión al operador del derecho a obtener ingresos por el uso por terceros del activo de concesión del servicio; o**

- (ii) concesión al operador del acceso a otro activo generador de ingresos para uso del operador (por ejemplo, un ala privada de un hospital en el que el resto del hospital se utiliza por la concedente para atender a pacientes públicos o un estacionamiento privado adyacente a un equipamiento público).

Modelo del pasivo financiero (véanse los párrafos GA37 a GA 46)

18. **Si la concedente tiene una obligación incondicional para pagar efectivo u otro activo financiero al operador por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios, la concedente contabilizará el pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 14 como un pasivo financiero.**
19. La concedente tiene una obligación incondicional de pagar efectivo si ha garantizado pagar al operador:
 - (a) importes específicos o cuantificables; o
 - (b) el déficit, si existe, entre los importes recibidos por el operador de los usuarios del servicio público y cualesquiera importes especificados o cuantificables a los que se hace referencia en el párrafo 19(a), incluso si el pago está supeditado a que el operador asegure que el activo de concesión de servicios cumple los requerimientos de calidad y eficiencia especificados.
20. La NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*, los requerimientos de baja en cuentas de la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, y la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, se aplican al pasivo financiero reconocido según el párrafo 14, excepto cuando esta Norma proporciona requerimientos y guías.
21. **La concedente asignará los pagos al operador y los contabilizará de acuerdo con su esencia como una reducción en el pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 14, una carga financiera, y cargas por los servicios proporcionados por el operador.**
22. **La carga financiera y las cargas por los servicios proporcionados por el operador en un acuerdo de concesión de servicios determinadas de acuerdo con el párrafo 21 se contabilizarán como gastos.**
23. **Cuando el activo y los componentes del servicio de un acuerdo de concesión de servicios son identificables por separado, los componentes del servicio de pagos de la concedente al operador se asignarán por referencia a los valores razonables relativos del activo de concesión de servicios y los servicios. Cuando el activo y los componentes del servicio no son identificables por separado, el componente del servicio de los pagos de la concedente al operador se determina utilizando técnicas de estimación.**

Modelo de la concesión de un derecho al operador (véanse los párrafos GA47 a GA49)

24. **Cuando la concedente no tiene una obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero al operador por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios, y concede al operador el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros u otro activo generador de ingresos, la concedente contabilizará el pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 14 como la parte no acumulada (o devengada) de ingresos que surgen del intercambio de activos entre la concedente y el operador.**
25. **La concedente reconocerá el ingreso y reducirá el pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 24 según la esencia económica del acuerdo de concesión del servicio.**
26. Cuando la concedente compensa al operador por el activo de concesión del servicio y la provisión de servicios mediante la concesión al operador del derecho a obtener ingresos por el uso de terceros del activo de concesión de servicios u otro activo generador de ingresos, el intercambio se considera como una transacción que genera ingresos. Si el derecho concedido al operador es efectivo durante el periodo del acuerdo de concesión del servicio, la concedente no reconoce inmediatamente ingresos por el intercambio. En su lugar, se reconoce un pasivo por la parte del ingreso todavía no acumulado (o devengado). El ingreso se reconoce de acuerdo con la esencia económica del acuerdo de concesión del servicio y el pasivo se reduce a medida que se reconoce el ingreso.

División del acuerdo (véase el párrafo GA50)

27. **Si la concedente paga parcialmente por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios, incurriendo en un pasivo financiero y parcialmente mediante la concesión de un derecho al operador, es necesario contabilizar separadamente cada parte del pasivo total reconocido de acuerdo con el párrafo 14. El importe inicialmente reconocido por el pasivo total será el mismo importe que el especificado en el párrafo 15.**
28. **La concedente contabilizará cada parte del pasivo referido en el párrafo 27 de acuerdo con los párrafos 18 a 26.**

Otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes (véanse los párrafos GA51 a GA54)

29. **La concedente contabilizará otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes, y activos contingentes que surgen de un acuerdo de concesión de servicios de conformidad con la NICSP 19, *Provisiones*,**

Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, la NICSP 28, la NICSP 29 y la NICSP 30.

Otros ingresos (véanse los párrafos GA55 a GA64)

30. La concedente contabilizará ingresos de un acuerdo de concesión de servicios, distintos de los especificados en los párrafos 24 a 26, de acuerdo con la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*.

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

31. La concedente presentará la información de acuerdo con la NICSP 1.
32. Todos los aspectos de un acuerdo de concesión de servicios deberán ser considerados a la hora de determinar las revelaciones apropiadas en las notas a los estados financieros. Una concedente revelará la siguiente información respecto a acuerdos de concesión de servicios en cada periodo sobre el que se informa:
- (a) una descripción del acuerdo;
 - (b) términos relevantes del acuerdo que puedan afectar al importe, calendario y certidumbre de los flujos de efectivo futuros (por ejemplo, el periodo de la concesión, fechas de revisión de la fijación de precios y las bases sobre los que se determina la revisión de la fijación de precios o las renegociaciones);
 - (c) la naturaleza y alcance (por ejemplo, cantidad, periodo o importe, según lo que resulte adecuado) de:
 - (i) derechos a utilizar activos especificados;
 - (ii) derechos a esperar que el operador proporcione servicios especificados en relación al acuerdo de concesión de servicios;
 - (iii) el importe en libros de los activos de concesión de servicios reconocidos al final del periodo sobre el que se informa, incluyendo activos existentes de la concedente reclasificados como activos de concesión de servicios;
 - (iv) derechos a recibir activos especificados al final del acuerdo de concesión del servicio;
 - (v) opciones de renovación y terminación;
 - (vi) otros derechos y obligaciones (por ejemplo, una significativa reparación de los activos de concesión de servicios); y

- (vii) **obligaciones de proporcionar al operador acceso a activos de concesión de servicios u otros activos generadores de ingresos; y**
 - (d) **cambios en el acuerdo que ocurren durante el periodo sobre el que se informa.**
33. La información a revelar requerida de acuerdo con el párrafo 32 se proporciona individualmente para cada acuerdo de concesión de servicios material o de forma agregada para acuerdos de concesión de servicios de naturaleza similar (por ejemplo, cobros de peaje, telecomunicaciones o servicios de tratamiento de aguas). Esta información a revelar es adicional a la requerida en la NICSP 17 y/o la NICSP 31 por clases de activos. Los activos de concesión de servicios dentro de unos acuerdos de concesión de servicios de una naturaleza similar de los que se informa de forma agregada pueden formar un subconjunto de una clase de activos a revelar de acuerdo con la NICSP 17 y/o la NICSP 31 o pueden estar incluidos en más de una clase de activos de los que se revela información de acuerdo con la NICSP 17 y/o la NICSP 31. Por ejemplo, a efectos de la NICSP 17 un puente con peaje puede ser incluido en la misma clase que otros puentes. A los efectos de este párrafo, el puente con peaje puede ser incluido con los acuerdos de concesión de servicios informados agregadamente como puentes con peaje.

Transición

34. **Una concedente que ha reconocido previamente activos de concesión de servicios y los correspondientes pasivos, ingresos y gastos aplicará esta Norma retroactivamente de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.**
35. [Eliminado]
- 35A. El documento *Mejoras a las IPSAS 2015* emitido en abril de 2016 modificó los párrafos 13, 32, 33 y GA35. Una entidad que ha aplicado previamente la NICSP 32 revisará la clasificación de los activos de concesión de servicio de acuerdo con el párrafo 13. La entidad presentará los activos de concesión de servicio en la clasificación revisada retroactivamente de acuerdo con la NICSP 3.
- 35B. Cuando los activos de concesión de servicio se reclasifiquen de acuerdo con el párrafo 35A, una entidad contabilizará los acuerdos de concesión de servicios como sigue:
- (a) Si los activos de concesión de servicios habían sido previamente medidos usando el modelo del costo, y la clase de activos a los que dichos activos de concesión de servicios han sido reclasificados se miden usando el modelo del costo, la entidad continuará aplicando el modelo del costo. La entidad trasladará al futuro el coste de los activos

de concesión de servicios, junto con cualquier amortización o depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

- (b) Si los activos de concesión de servicios habían sido previamente medidos usando el modelo del costo, y la clase de activos a los que dichos activos de concesión de servicios han sido reclasificados se miden usando el modelo de revaluación, la entidad deberá:
 - (i) revaluar los activos de concesión de servicios; o
 - (ii) sujeto a los requerimientos en la NICSP 3 que trata los cambios en políticas contables, aplicará retrospectivamente el modelo del costo a los activos restantes en la clase de activos a los que los mencionados activos de concesión de servicios han sido reclasificados. Cuando la información sobre el costo de los activos no esté disponible, la entidad puede usar el importe en libros de los activos como costo estimado.
- (c) Si los activos de concesión de servicio habían sido previamente medidos usando el modelo de revaluación, y la clase de activos a los que dichos activos de concesión de servicios han sido reclasificados se miden usando el modelo del costo, la entidad deberá:
 - (i) aplicar retroactivamente el modelo del costo a los activos de concesión de servicios. Cuando la información sobre el costo de los activos no esté disponible, la entidad puede usar el importe en libros de los activos como costo estimado; o
 - (ii) sujeto a los requerimientos en la NICSP 3 que trata los cambios en políticas contables, revaluar los activos restantes en la clase de activos a los que los mencionados activos de concesión de servicios han sido reclasificados.
- (d) Si los activos de concesión de servicio habían sido previamente medidos usando el modelo de revaluación, y la clase de activos a los que dichos activos de concesión de servicios han sido reclasificados se miden usando el modelo de revaluación, la entidad deberá ajustar el superávit de revaluación para cada clase de activo. Cuando previamente se han reconocido disminuciones tanto en lo que se refiere a un activo de concesión de servicio o uno o mas activos en la clase a la que se transfiere el activo de concesión de servicio, la entidad considerará si se requiere transferencias entre el superávit de revaluación y el resultado (ahorro o desahorro) acumulado.

Fecha de vigencia

36. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se**

aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2014, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 5, *Costos por Préstamos*, la NICSP 13, *Arrendamientos*, la NICSP 17, la NICSP 29 y la NICSP 31.

- 36A. **La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, emitida en enero de 2015 modificó los párrafos 35 y 37. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017 las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.**
- 36B. **El documento *Mejoras a las NICSP 2015* emitido en abril de 2016 modificó los párrafos 13, 32, 33 y AG35 y añadió los párrafos 35A y 35B. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.**
- 36C. **El documento *La Aplicabilidad de las NICSP* emitido en abril de 2016 eliminó los párrafos 3 y 4. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**
37. **Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.**

Apéndice A

Guía de aplicación

Este apéndice es una parte integrante de la NICSP 32.

Alcance (véanse los párrafos 2 a 7)

- GA1. Esta Norma pretende ser “espejo” de la Interpretación 12 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera, *Acuerdos de Concesión de Servicios* (CINIIF 12), que establece los requerimientos contables para el operador del sector privado en un acuerdo de concesión de servicios. Para ello, el alcance, los principios para el reconocimiento de un activo y la terminología son congruentes con las guías aplicables en la CINIIF 12. Sin embargo, debido a que esta Norma aborda los aspectos contables de la concedente, esta Norma trata los aspectos identificados en la CINIIF 12 desde el punto de vista de la concedente, de la forma siguiente:
- (a) La concedente reconoce un pasivo financiero cuando esté obligada a hacer una serie de pagos al operador por la provisión de un activo de concesión de servicios (es decir, construye, desarrolla, adquiere o mejora). Utilizando los requerimientos de medición especificados en esta Norma según los párrafos 12, 14 y 20 de la CINIIF 12, el operador reconoce un ingreso por los servicios de construcción, desarrollo, adquisición, mejora y explotación que proporciona. Según el párrafo 8 de la CINIIF 12, el operador da de baja un activo que mantenía y reconocía como propiedad, planta y equipo antes de participar en el acuerdo de concesión de servicios.
 - (b) La concedente reconoce un pasivo si otorga al operador el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros del activo de concesión de servicios u otro activo generador de ingresos. Según el párrafo 26 de la CINIIF 12, el operador reconoce un activo intangible.
 - (c) La concedente da de baja un activo que concede al operador y sobre el que ya no tiene el control. Según el párrafo 27 de la CINIIF 12, el operador reconoce el activo y un pasivo con respecto a cualquier obligación que ha asumido a cambio del activo.
- GA2. El párrafo 9 de esta Norma especifica las condiciones bajo las que un activo, distinto de un activo de vida completa, está dentro del alcance de la Norma. El párrafo 10 de la Norma especifica la condición según la cual los activos de vida completa están dentro del alcance de la Norma.

Definiciones (véase el párrafo 8)

- GA3. El párrafo 8 define un acuerdo de concesión de servicios. Son características comunes de un acuerdo de concesión de servicios:
- (a) la concedente es una entidad del sector público;
 - (b) el operador es responsable de, al menos, parte de la gestión del activo de concesión del servicio y servicios relacionados y no actúa simplemente como un agente por cuenta de la concedente;
 - (c) el acuerdo establece los precios iniciales que debe recibir el operador y regula las revisiones de precios durante el periodo del acuerdo de concesión de servicios;
 - (d) el operador está obligado a entregar el activo de concesión del servicio a la concedente en unas condiciones especificadas al final del periodo del acuerdo, por una contraprestación pequeña o sin contraprestación incremental, independientemente de qué parte haya financiado inicialmente; y
 - (e) el acuerdo se rige por un acuerdo vinculante que establece los niveles de prestación, mecanismos para ajustar precios y acuerdos para arbitrar disputas.
- GA4. El párrafo 8 define un activo de concesión de servicios. Ejemplos de activos de concesión de servicios son: carreteras, puentes, túneles, prisiones, hospitales, aeropuertos, equipamientos para la distribución de agua, redes de suministro de energía y telecomunicaciones, instalaciones permanentes para operaciones militares y de otro tipo, y otros activos no corrientes o activos intangibles utilizados para propósitos administrativos en la prestación de servicios públicos.

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

Reconocimiento de un activo de concesión de servicios

- GA5. La valoración de si un activo de concesión de servicios debe reconocerse de acuerdo con el párrafo 9 (o párrafo 10 para un activo de vida completa) se hace sobre la base de los hechos y circunstancias del acuerdo.
- GA6. El control o regulación al que se refiere el párrafo 9(a) podría ser por un acuerdo vinculante, o de otra forma (tal como a través de un regulador externo que regule a otras entidades que operan en la misma actividad industrial o sector que la concedente), e incluye circunstancias en las que la concedente compra toda la producción así como aquellas en las que parte o toda la producción es comprada por otros usuarios. La capacidad de excluir, o regular, el acceso a otros de los beneficios de un activo es un elemento esencial de control que distingue a los activos de la entidad de aquellos

bienes públicos a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. El acuerdo vinculante establece los precios iniciales a percibir por el operador y regula las revisiones de precios durante el periodo del acuerdo de concesión del servicio. Cuando el acuerdo vinculante transfiere el derecho a controlar el uso del activo de concesión de servicios a la concedente, el activo cumple la condición especificada en el párrafo 9(a) de control en relación con aquéllos a quienes el operador debe proporcionar los servicios.

- GA7. A efectos del párrafo 9(a), la concedente no necesita tener control completo del precio: es suficiente que el precio sea regulado por la concedente, por un acuerdo vinculante, o por un regulador externo que regule otras entidades que operen en la misma actividad industrial o sector (por ejemplo, hospitales, escuelas o universidades) que la concedente (por ejemplo, mediante un mecanismo limitativo). Sin embargo, la condición se aplica a la esencia del acuerdo. Se ignorarán las características no esenciales, tales como un límite que se aplicará solo en circunstancias remotas. Por el contrario, si, por ejemplo, un acuerdo pretende dar libertad al operador para establecer los precios, pero cualquier exceso de beneficio es devuelto a la concedente, el retorno está limitado y el elemento precio de la prueba de control se cumple.
- GA8. Muchos gobiernos tienen la capacidad de regular el comportamiento de las entidades que operan en ciertos sectores de la economía, ya sea directamente, o a través de agencias creadas específicamente. Para los propósitos del párrafo 9(a), las capacidades reguladoras amplias descritas anteriormente no constituyen control. En esta Norma, el término “regular” se entiende que se aplica solo en el contexto de los términos y condiciones específicas del acuerdo de concesión del servicio. Por ejemplo, un regulador de servicios ferroviarios puede determinar las tasas que se aplican a la industria ferroviaria en su conjunto. Dependiendo del marco legal en una jurisdicción, estas tasas pueden estar implícitas en el acuerdo vinculante que dirige un acuerdo de concesión de servicios que involucra la provisión de transporte ferroviario o pueden estar específicamente referidas en él. Sin embargo, en ambos casos, el control del activo de concesión del servicio se deriva ya sea del contrato, o acuerdo vinculante similar, o de la regulación específica aplicable a los servicios ferroviarios y no del hecho de que la concedente sea una entidad del sector público que está relacionada con el regulador del servicio ferroviario.
- GA9. Para el propósito del párrafo 9(b), el control de la concedente sobre cualquier participación residual significativa debe restringir la capacidad práctica del operador para vender o pignorar el activo y dar a la concedente un derecho continuado de uso durante todo el periodo del acuerdo de concesión del servicio. La participación residual en el activo es el valor actual estimado del activo al final de su vida económica y estuviese en las

condiciones esperadas al final del periodo del acuerdo de concesión del servicio.

- GA10. El control debe distinguirse de la gestión. Si la concedente retiene tanto el grado de control descrito en el párrafo 9(a) como cualquier participación residual significativa en el activo, el operador está solo gestionando el activo en nombre de la concedente—incluso aunque, en muchos casos, pueda tener una amplia discrecionalidad gerencial.
- GA11. Las condiciones de los párrafos 9(a) y 9(b) identifican conjuntamente cuando el activo, incluyendo cualquier reposición requerida, es controlado por la concedente para la totalidad de su vida económica. Por ejemplo, si el operador tiene que reponer parte de un activo durante el periodo del acuerdo (por ejemplo, la capa superior de una carretera o el tejado de un edificio), el activo se considera como un todo. Por ello se cumple la condición del párrafo 9(b) para el conjunto del activo, incluyendo la parte que es repuesta, si la concedente controla cualquier participación residual significativa en la reposición final de esa parte.
- GA12. A veces, el uso de un activo de concesión de servicios es regulado parcialmente en la forma descrita en el párrafo 9(a) y parcialmente no regulado. Sin embargo, estos acuerdos pueden adoptar formas:
- (a) cualquier activo que es separable físicamente y capaz de ser explotado independientemente y cumple la definición de unidad generadora de efectivo según se define en la NICSP 26, *Deterioro de Activos Generadores de Efectivo*, se analiza de forma separada para determinar si la condición establecida en el párrafo 9(a) se cumple cuando se usa en su totalidad para fines no regulados (por ejemplo, esto puede aplicarse a un ala privada de un hospital, si el resto del hospital es utilizado por la concedente para atender pacientes públicos); y
 - (b) cuando actividades puramente auxiliares (tales como una tienda en el hospital) son no reguladas, la prueba del control se aplica como si esos servicios no existieran, porque en los casos en los que la concedente controla los servicios de la forma descrita en el párrafo 9(a), la existencia de actividades auxiliares no limita el control de la concedente del activo de concesión del servicio.
- GA13. El operador puede tener un derecho a utilizar el activo separable descrito en el párrafo GA12(a), o los equipamientos utilizados para proporcionar servicios auxiliares no regulados descritos en el párrafo GA12(b). En cualquiera de los dos casos, puede ser en esencia un arrendamiento de la concedente al operador; si es así, se contabiliza de acuerdo con la NICSP 13.

Activo existente de la concedente

- GA14. El acuerdo puede implicar un activo existente de la concedente:
- (a) al que la concedente da acceso al operador para la finalidad establecida en el acuerdo de concesión del servicio; o
 - (b) al que la concedente da acceso al operador con la finalidad de generar ingresos como compensación por el activo de concesión del servicio.
- GA15. El requerimiento del párrafo 11 es medir inicialmente los activos reconocidos de acuerdo con el párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa) por el valor razonable. Los activos existentes de la concedente utilizados en el acuerdo de concesión del servicio se reclasificarán en lugar de reconocerse según esta Norma. Solo una mejora de un activo existente de la concedente (por ejemplo, que incremente su capacidad) se reconoce como un activo de concesión de servicios de acuerdo con el párrafo 9, o el párrafo 10 para un activo de vida completa).
- GA16. Al aplicar las pruebas de deterioro del valor de la NICSP 17 o la NICSP 31, según resulte apropiado, la concedente no considera necesariamente la concesión del servicio al operador como una circunstancia que cause el deterioro, a menos que haya habido un cambio en el uso del activo que afecte a sus beneficios económicos o potencial de servicio futuros. La concedente se remitirá a la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo*, o a la NICSP 26, según proceda, para determinar si cualquiera de los indicadores de deterioro han surgido bajo tales circunstancias.
- GA17. Si el activo no cumple ya las condiciones para el reconocimiento del párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa), la concedente seguirá los principios de baja en cuentas de la NICSP 17 o la NICSP 31, según resulte apropiado. Por ejemplo, si el activo se transfiere al operador de forma permanente, se da de baja en cuentas. Si el activo se transfiere de forma temporal, la concedente considera la esencia de este término del acuerdo de concesión del servicio al determinar si el activo debe ser dado de baja en cuentas. En tales casos, la concedente también considera si el acuerdo es una transacción de arrendamiento o una transacción de venta con arrendamiento posterior que debe contabilizarse de acuerdo con la NICSP 13.
- GA18. Cuando el acuerdo de concesión del servicio implique la mejora de un activo existente de la concedente, de forma que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que el activo proporcionará se incrementan, la mejora se valora para determinar si cumple las condiciones para el reconocimiento del párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida

completa). Si esas condiciones se cumplen, la mejora se reconoce y mide de acuerdo con esta Norma.

Activo existente del operador

GA19. El operador puede proporcionar un activo para su utilización en el acuerdo de concesión del servicio que no ha sido construido, desarrollado o adquirido. Si el acuerdo supone la utilización de un activo existente del operador para la finalidad establecida en el acuerdo de concesión del servicio, la concedente determinará si el activo cumple las condiciones del párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa). Si se cumplen las condiciones de reconocimiento, la concedente reconoce el activo como un activo de concesión de servicios y lo contabiliza de acuerdo con esta Norma.

Activo construido o desarrollado

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

- (a) es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados con el elemento; y
- (b) el costo o el valor razonable del elemento pueden ser medidos de forma fiable².

GA21. Aquellos criterios, junto con los términos y condiciones específicos del acuerdo vinculante, necesitan ser considerados al determinar si reconocer el activo de concesión del servicio durante el periodo en el que el activo se construye o desarrolla. Tanto para propiedades, planta y equipo, como para activos intangibles, los criterios de reconocimiento pueden cumplirse durante el periodo de construcción o desarrollo, y, por lo tanto, la concedente reconocerá normalmente el activo de concesión del servicio durante ese periodo.

GA22. El primer criterio de reconocimiento requiere el flujo de beneficios económicos o potencial de servicio a la concedente. Desde el punto de vista de la concedente, el propósito fundamental de un activo de concesión de servicios es proporcionar potencial de servicio en nombre de la concedente

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

del sector público. De forma similar a un activo que la concedente construye o desarrolla para su propio uso, la concedente evaluaría, en el momento en que se incurra en los costos de construcción o desarrollo, los términos del acuerdo vinculante para determinar si el potencial de servicio del activo de concesión del servicio fluiría a la concedente en ese momento.

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

Medición de los activos de concesión de servicios

- GA24. El párrafo 11 requiere que los activos de concesión de servicios reconocidos de acuerdo con el párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa) se midan inicialmente por el valor razonable. En particular, el valor razonable se utiliza para determinar el costo de un activo de concesión de servicios construido o desarrollado o el costo de cualquier mejora de activos existentes, en el reconocimiento inicial. El requerimiento del párrafo 11 no se aplica a los activos existentes de la concedente que se reclasifican como activos de concesión de servicios de acuerdo con el párrafo 12 de esta Norma. El uso del valor razonable en el reconocimiento inicial no constituye una revaluación según la NICSP 17 o la NICSP 31.
- GA25. El tipo de compensación intercambiado entre la concedente y el operador afecta a la forma en que se determina el valor razonable del activo de concesión del servicio en el reconocimiento inicial. Los párrafos siguientes señalan cómo determinar el valor razonable del activo en el reconocimiento inicial basado en el tipo de compensación intercambiado:
- (a) Cuando la concedente hace pagos al operador, el valor razonable en el reconocimiento inicial del activo representa la parte de los mismos pagados al operador por el activo.
 - (b) si la concedente no efectúa pagos al operador por el activo, el activo se contabiliza de la misma forma que un intercambio de activos no monetarios según la NICSP 17 y la NICSP 31.

Tipos de compensación

- GA26. Los acuerdos de concesión de servicios raramente son iguales, si alguna vez lo son; los requerimientos técnicos varían por sector y por jurisdicción. Además, los términos del acuerdo también pueden depender de las características específicas del marco legal global de la jurisdicción particular. Las leyes de contratos, si existen, pueden contener términos que no tienen que repetirse en contratos individuales.
- GA27. Dependiendo de los términos del acuerdo de concesión del servicio, la concedente puede compensar al operador por el activo de concesión del servicio y la provisión del servicio mediante combinaciones de:
- (a) pagos realizados (por ejemplo, efectivo) al operador;
 - (b) compensación al operador por otros medios, tales como:
 - (i) concesión al operador del derecho a obtener ingresos por el uso por terceros del activo de concesión del servicio; o
 - (ii) concesión al operador del acceso a otro activo generador de ingresos para su uso.
- GA28. Cuando la concedente compensa al operador por el activo de concesión del servicio mediante pagos a éste, los componentes del activo y del servicio pueden ser separables (por ejemplo, el acuerdo vinculante especifica el importe de las series predeterminadas de pagos a asignar al activo de concesión del servicio) o inseparables.

Pagos separables

- GA29. Un acuerdo de concesión de servicios puede ser separable en una variedad de circunstancias, incluyendo, pero no limitadas a, las siguientes:
- (a) se identifican, parte de una corriente de pagos que varía de acuerdo con la disponibilidad del activo de concesión del servicio y otra parte que varía de acuerdo con el uso o rendimiento de ciertos servicios;
 - (b) diferentes componentes del acuerdo de concesión del servicio se ejecutan en periodos diferentes o pueden terminarse por separado. Por ejemplo, un componente individual del servicio puede terminarse sin afectar a la continuación del resto del acuerdo; o
 - (c) diferentes componentes del acuerdo de concesión del servicio pueden renegociarse por separado. Por ejemplo, un componente del servicio es probado en el mercado y parte o la totalidad de los incrementos o reducciones del costo se pasan a la concedente, de forma que puede identificarse la parte del pago de la concedente que se relaciona específicamente con ese servicio.

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

Pagos inseparables

GA31. Si el componente de activo y de servicio de los pagos de la concedente al operador no son separables, el valor razonable del párrafo 11 se determina utilizando técnicas de estimación.

GA32. A efectos de aplicar los requerimientos de esta Norma, los pagos y otras contraprestaciones requeridas por el acuerdo son asignados al comienzo del acuerdo o en una nueva evaluación del acuerdo entre aquéllos activos de concesión del servicio y aquéllos otros componentes del acuerdo de concesión del servicio (por ejemplo, servicios de mantenimiento y operación) sobre la base de sus valores razonables relativos. El valor razonable del activo de concesión del servicio incluye solo importes relativos al activo y excluye importes para otros componentes del acuerdo de concesión del servicio. En algunos casos, repartir los pagos por el activo a partir de los pagos por otros componentes del acuerdo de concesión del servicio requerirá que la concedente utilice una técnica de estimación. Por ejemplo, una concedente puede estimar los pagos relativos al activo por referencia al valor razonable de un activo comparable en un acuerdo que no contengan otros componentes, o estimando los pagos para los otros componentes en el acuerdo de concesión del servicio por referencia a acuerdos comparables y entonces deducir esos pagos de los pagos totales según el acuerdo.

El operador recibe otras formas de compensación

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

GA34. Cuando se concede al operador el derecho a obtener ingresos por el uso por terceros del activo de concesión del servicio, u otro activo generador de ingresos, o recibe una compensación no monetaria de la concedente, la concedente no incurre directamente en un costo por adquirir el activo de concesión del servicio. Estas formas de compensación pretenden compensar

al operador tanto por el costo del activo de concesión del servicio como por utilizarlo durante el plazo del acuerdo de concesión del servicio. La concedente, por lo tanto, necesita medir inicialmente el componente del activo de una forma congruente con el párrafo 11.

Medición posterior

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

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

GA36. La concedente reconoce un pasivo de acuerdo con el párrafo 14 solo cuando el activo de concesión de servicios se reconoce de acuerdo con el párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa). La naturaleza del pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 14 difiere en cada una de las circunstancias descritas en el párrafo GA25, de acuerdo con su esencia.

El modelo del pasivo financiero (véanse los párrafos 18 a 23)

GA37. Cuando la concedente tiene una obligación incondicional de hacer unas series predeterminadas de pagos al operador, el pasivo es un pasivo financiero tal y como se define en la NICSP 29. La concedente tiene una obligación incondicional si tiene poca o ninguna discrecionalidad para evitar la obligación porque, normalmente, el acuerdo vinculante con el operador debe ser cumplido por ley.

GA38. Cuando la concedente proporciona una compensación al operador por el costo del activo de concesión de servicios y por la provisión del servicio en forma de unas series predeterminadas de pagos, un importe que refleja la parte de las series predeterminadas de pagos que pertenece al activo se reconocerá como un pasivo de acuerdo con el párrafo 14. Este pasivo no incluye la carga financiera y los componentes del servicio de los pagos especificados en el párrafo 21.

GA39. Cuando la concedente hace cualquier pago al operador por adelantado por el activo de concesión del servicio reconocido, la concedente contabilizará esos pagos como pagos anticipados.

GA40. La carga financiera especificada en el párrafo 21 se determina basándose en el costo de capital específico del operador para el activo de concesión del servicio, si es practicable determinarlo.

- GA41. Si no es practicable determinar el costo de capital específico del operador para el activo de concesión del servicio, se utiliza la tasa implícita en el acuerdo específico para el activo de concesión del servicio, la tasa de interés incremental del préstamo de la concedente, u otra tasa apropiada a los términos y condiciones del acuerdo.
- GA42. Cuando no hay información suficiente disponible, la tasa utilizada para determinar la carga financiera puede estimarse por referencia a la tasa que se esperaría en la adquisición de un activo similar (por ejemplo, un arrendamiento de un activo similar, en una ubicación similar y por un plazo similar). La estimación de la tasa debe ser revisada junto con:
- (a) el valor presente de los pagos;
 - (b) el valor razonable asumido del activo; y
 - (c) el valor residual asumido, para asegurar que todas las cifras son razonables y congruentes entre sí.
- GA43. En el caso de que la concedente participe en la financiación (por ejemplo, prestando al operador los fondos para construir, desarrollar, adquirir o mejorar un activo de concesión de servicios, o mediante garantías), puede ser apropiado utilizar la tasa de interés incremental del préstamo de la concedente para determinar la carga financiera.
- GA44. La tasa de interés utilizada para determinar la carga financiera puede no ser modificada posteriormente, a menos que se renegocie el componente del activo o el acuerdo en su totalidad.
- GA45. La carga financiera relativa al pasivo en un acuerdo de concesión de servicios se presentará de forma congruente con otras cargas financieras de acuerdo con la NICSP 28, la NICSP 29 y la NICSP 30.
- GA46. El componente de servicio de los pagos determinado de acuerdo con el párrafo 21 es normalmente reconocido de forma uniforme a lo largo del plazo del acuerdo de concesión del servicio, porque este modelo de reconocimiento corresponde mejor a la prestación del servicio. En los casos en que los gastos específicos requieran ser compensados por separado, y su calendario sea conocido, tales gastos se reconocerán a medida que se incurra en ellos.

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

- GA47. Cuando la concedente compensa al operador por el activo de concesión del servicio y por la prestación del servicio concediendo al operador el derecho a obtener ingresos por el uso por terceros del activo de concesión del servicio, se concede al operador el derecho a obtener ingresos durante el periodo del acuerdo de concesión del servicio. Asimismo, la concedente obtiene el beneficio asociado con los activos recibidos en el acuerdo de concesión del servicio a cambio del derecho concedido al operador durante

el periodo del acuerdo. En consecuencia, el ingreso no se reconoce inmediatamente. En su lugar, se reconoce un pasivo por la parte del ingreso todavía no acumulado (o devengado). El ingreso se reconocerá y el pasivo se reducirá de acuerdo con el párrafo 25 según la esencia económica del acuerdo de concesión del servicio, normalmente al proporcionarse acceso al activo de concesión del servicio al operador durante el plazo del acuerdo de concesión del servicio. Como se describe en el párrafo GA27, la concedente puede compensar al operador mediante una combinación de pagos y la concesión de un derecho a obtener ingresos directamente por el uso por terceros. En estos casos, si el derecho del operador a obtener estos ingresos de terceros reduce o elimina significativamente las series predeterminadas de pagos de la concedente al operador, puede ser más apropiado otro criterio para reducir el pasivo (por ejemplo, el plazo durante el cual se reducen o eliminan las series predeterminadas futuras de pagos).

- GA48. Cuando la concedente compensa al operador por el activo de concesión del servicio y por el servicio mediante el suministro de un activo generador de ingresos, distinto del activo de concesión de servicios, se reconocerá un ingreso y el pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 24 se reducirá de forma similar a la descrita en el párrafo GA47. En estos casos, la concedente también considerará los requerimientos de baja en cuentas en la NICSP 17 y la NICSP 31, según proceda.
- GA49. En algunos casos bajo el modelo de concesión de un derecho al operador, puede existir un “peaje en sombra”. Algunos peajes en sombra se pagan por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora del activo de concesión del servicio y su gestión por el operador. En los casos en que la concedente paga al operador únicamente por el uso del activo de concesión del servicio por usuarios terceros, este pago es la compensación a cambio del uso y no por la adquisición del activo de concesión del servicio. En consecuencia, estos pagos no están relacionados con el pasivo especificado en el párrafo GA48. La concedente compensa al operador solo en la medida en que se hace uso del activo de concesión del servicio, y contabiliza estos pagos como gastos de acuerdo con la NICSP 1.

División del acuerdo (véanse párrafos 27 y 28)

- GA50. Cuando se compensa en parte al operador por el activo de concesión del servicio mediante una serie predeterminada de pagos y en parte al recibir el derecho a obtener ingresos por el uso por terceros, ya sea del activo de concesión del servicio u otro activo generador de ingresos, es necesario contabilizar de forma separada cada parte del pasivo relativo a la contraprestación de la concedente. En estas circunstancias, la contraprestación al operador se divide en una porción de pasivo financiero por la serie predeterminada de pagos y en una porción de pasivo por el derecho concedido al operador a obtener ingresos por el uso por terceros del activo de concesión del servicio u otro activo generador de ingresos. Cada

porción del pasivo se reconoce inicialmente por el valor razonable de la contraprestación pagada o por pagar.

Otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes (véase el párrafo 29)

- GA51. Los acuerdos de concesión de servicios pueden incluir varias formas de garantías financieras (por ejemplo, una garantía, titulización o indemnización relativa a la deuda incurrida por el operador para financiar la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios) o garantías de rendimiento (por ejemplo, garantía de las corrientes de ingresos mínimos, incluyendo compensación por déficits).
- GA52. Ciertas garantías realizadas por una concedente pueden cumplir con la definición de un contrato de garantía financiera. La concedente determinará si las garantías hechas por la concedente como parte un acuerdo de concesión de servicios cumplen la definición de un contrato de garantía financiera y aplicará la NICSP 28, la NICSP 29 y la NICSP 30 al contabilizar la garantía. Si la garantía es un contrato de seguro, la concedente puede elegir aplicar la correspondiente normativa contable internacional o nacional que trate los contratos de seguro. Véase la NICSP 28, párrafos GA3 a GA9 para guías adicionales.
- GA53. Las garantías y compromisos que no cumplen los requerimientos de la NICSP 28 y la NICSP 29 relativos a los contratos de garantías financieras o que no son contratos de seguro se contabilizarán de acuerdo con la NICSP 19.
- GA54. Los activos contingentes y pasivos contingentes pueden surgir de conflictos sobre los términos del acuerdo de concesión del servicio. Estas contingencias se contabilizarán de acuerdo con la NICSP 19.

Otros ingresos (véase el párrafo 30)

- GA55. El operador puede compensar a la concedente por el acceso al activo de concesión de servicios proporcionándole una serie de entradas predeterminadas de recursos, incluyendo las siguientes:
- (a) un pago por adelantado o una corriente de pagos;
 - (b) cláusulas de reparto de ingresos;
 - (c) una disminución de una serie predeterminada de pagos que se requiere que la concedente efectúe al operador; y
 - (d) pagos por alquiler por proporcionar al operador acceso a un activo generador de ingresos.
- GA56. Cuando el operador efectúa un pago por adelantado, una corriente de pagos, u otra contraprestación a la concedente por el derecho al uso del activo de la

concesión del servicio durante el plazo del acuerdo de concesión de servicios, la concedente contabilizará estos pagos de acuerdo con la NICSP 9. La fecha de reconocimiento de los ingresos se determina mediante los términos y condiciones del acuerdo de concesión de servicios que especifica la obligación de la concedente de proporcionar al operador acceso al activo de concesión del servicio.

- GA57. Cuando el operador efectúa un pago por adelantado, una corriente de pagos, u otra contraprestación a la concedente junto con el activo de concesión del servicio, por el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros del activo de concesión del servicio, u otro activo generador de ingresos, cualquier parte de los pagos recibidos del operador no acumulados (o devengados) en el periodo contable se reconocerá como un pasivo hasta que se cumplan las condiciones de reconocimiento del ingreso.
- GA58. Cuando se cumplan las condiciones de reconocimiento del ingreso, el pasivo se reducirá a medida que el ingreso se reconozca de acuerdo con el párrafo 30.
- GA59. No obstante, dada la variada naturaleza de los tipos de activos que pueden utilizarse en los acuerdos de concesión de servicios, y el número de años durante los que operan los acuerdos, pueden ser más apropiados métodos alternativos para reconocer los ingresos asociados con los flujos de entradas especificados en el acuerdo vinculante que mejor reflejen el consumo económico del operador de su acceso al activo de concesión del servicio o el valor temporal del dinero. Por ejemplo, un método de anualidades que aplique un factor de interés compuesto que reconozca de forma más uniforme un ingreso sobre una base descontada, en lugar de sobre una base nominal, puede ser más apropiado para un acuerdo de concesión de servicios cuyo plazo se extiende durante varias décadas.
- GA60. Cuando se recibe un pago por adelantado del operador, el ingreso se reconocerá de la forma que mejor refleje el consumo económico del operador por su acceso al activo de concesión del servicio o el valor temporal del dinero. Por ejemplo, cuando se requiere que el operador pague los plazos anuales durante el periodo del acuerdo de concesión de servicios, o sumas predeterminadas por años específicos, el ingreso se reconocerá de acuerdo con el periodo especificado.
- GA61. Para los acuerdos de concesión de servicios según los cuales se concede al operador el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros del activo de concesión del servicio, el ingreso se relaciona con el flujo de entrada de beneficios económicos recibidos a medida que se proporcionan los servicios y, por lo tanto, se reconocerá con los mismos criterios con que se reduce el pasivo. En estos casos, la concedente negociará a menudo con el operador incluir en el acuerdo una cláusula de reparto de ingresos. El reparto de ingresos como parte de un acuerdo de concesión de servicios puede basarse

en todos los ingresos acumulados (o devengados) por el operador, o en ingresos por encima de cierto umbral, o en ingresos por encima de los que necesita el operador para obtener una determinada tasa de rendimiento.

- GA62. La concedente reconocerá un ingreso generado procedente de las cláusulas de reparto de ingresos en el acuerdo de concesión de servicios cuando se acumule (devengue), según la esencia del acuerdo correspondiente, después de considerar que haya tenido lugar cualquier suceso contingente (por ejemplo, la obtención de un umbral de ingresos). La concedente aplicará la NICSP 19 para determinar si ha tenido lugar el suceso contingente.
- GA63. Una reducción en la serie predeterminada futura de pagos que la concedente tendría en otro caso que hacer al operador proporciona a la concedente una contraprestación no monetaria por adelantado. Este ingreso se reconocerá a medida que se reduce el pasivo.
- GA64. Cuando el operador paga un alquiler nominal por el acceso de un activo generador de ingresos, el ingreso por alquiler se reconocerá de acuerdo con la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*.

Presentación e información a revelar (véanse los párrafos 31 a 33)

- GA65. La información a revelar relacionada con diversos aspectos de los acuerdos de concesión de servicios puede estar tratada en normas existentes. Esta Norma trata solo la información a revelar adicional relacionada con los acuerdos de concesión de servicios. Cuando la contabilización de un aspecto determinado de un acuerdo de concesión de servicios se trata en otra Norma, la concedente seguirá los requerimientos de información a revelar de esa Norma junto con los establecidos en el párrafo 32.
- GA66. La NICSP 1 requiere que los costos de financiación se presenten por separado en el estado del rendimiento financiero. La carga financiera determinada de acuerdo con el párrafo 21 se incluye en esta partida.
- GA67. Además de la información a revelar establecida en los párrafos 31 a 33, la concedente también aplicará los requerimientos de presentación e información a revelar exigidos por otras NICSP cuando pertenezcan a activos, pasivos, ingresos y gastos reconocidos según esta Norma.

Transición (véanse los párrafos 34 y 35)

- GA68. [Eliminado]
- GA69. [Eliminado]
- GA70. [Eliminado]
- GA71. [Eliminado]
- GA72. [Eliminado]

GA73. [Eliminado]

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 32, pero no son parte de la misma.

Objetivo

FC1. En ausencia de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que trate los acuerdos de concesión de servicios, las entidades del sector público deben remitirse a la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, que permite considerar otras normas de contabilidad internacionales o nacionales. En el caso de acuerdos que involucran la participación del sector privado, las entidades del sector público intentarán aplicar los principios de la Interpretación 12 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera, *Acuerdos de Concesión de Servicios* (CINIIF 12), del Consejo Normas Internacional de Contabilidad. Sin embargo, la CINIIF 12 aborda la contabilización por el operador, y no proporciona, por tanto, guías para la concedente. El IPSASB considera que esta Norma promoverá la congruencia y la comparabilidad sobre cómo deben presentar las entidades del sector público los acuerdos de concesión de servicios.

Alcance

FC2. Después de considerar los diversos tipos de acuerdos que involucran a entidades del sector público y privado identificados en el desarrollo del Documento de Consulta de marzo de 2008, *Contabilización e Información Financiera de los Acuerdos de Concesión de Servicios*, el IPSASB concluyó que el alcance de esta Norma debería ser el espejo de la CINIIF 12, en particular, los criterios según los que la concedente reconoce un activo de concesión de servicios (véase los párrafos FC11 a FC16). La razón de esta decisión es que este enfoque requeriría que ambas partes aplicaran al mismo acuerdo los mismos principios para determinar qué parte debería reconocer el activo utilizado en un acuerdo de concesión de servicios. Así, los acuerdos en los que los criterios para el reconocimiento de un activo de concesión de servicios del párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa) no se cumplen, quedan fuera del alcance de esta NICSP. El IPSASB considera que este enfoque minimiza la posibilidad de que un activo se contabilice por ambas partes o por ninguna de ellas.

FC3. El IPSASB reconoció que la Norma debería proporcionar una Guía de implementación sobre las NICSP correspondientes que se apliquen a los acuerdos que queden fuera del alcance de esta Norma. La Guía de implementación contiene un diagrama de flujo que ilustra la aplicación de esta Norma, así como un cuadro de referencias a las NICSP aplicables a otros tipos de acuerdos que queden fuera del alcance de esta Norma.

- FC4. El IPSASB concluyó que era importante proporcionar guías sobre la contabilización de la contraprestación entregada por la concedente al operador por el activo de concesión de servicios. La contraprestación puede otorgar al operador derechos a una serie cuantificable de pagos de efectivo o de equivalentes al efectivo o a un derecho para obtener ingresos por el uso de terceros del activo de concesión de servicios o por el uso de otro activo generador de ingresos, o una combinación de ambos tipos de contraprestaciones. Cada tipo de contraprestación dará lugar a temas contables específicos sobre los que el IPSASB ha ofrecido guías para facilitar la aplicación congruente de la Norma.
- FC5. El IPSASB también concluyó que eran necesarias guías sobre la aplicación de los principios generales de reconocimiento de ingresos de la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, para los acuerdos de concesión de servicios debido a las características únicas de algunos acuerdos de concesión de servicios (por ejemplo, las cláusulas de reparto de ingresos).
- FC6. Esta Norma no especifica la contabilización de los operadores, porque esto se trata en la CINIIF 12. En muchos casos el operador es una entidad del sector privado, y las NICSP no están diseñadas para aplicarse a entidades del sector privado. El operador o la concedente también pueden ser una [empresa pública (EP)] (el término entre corchetes ya no es usado tras la emisión del documento *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016). Cuando se emitió esta Norma, las NICSP no estaban diseñadas para aplicarse a las EP. Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se aplicaban a las entidades del sector privado y a las EP.
- FC7. Algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43 sugirieron que el alcance de la Norma propuesta debía extenderse para incluir acuerdos de concesión de servicios entre entidades públicas. El IPSASB señaló que abordar la contabilización de estos acuerdos no era el propósito principal del proyecto el cual era tratar los casos en los que la concedente es una entidad del sector público que sigue las NICSP de acumulación (o devengo). El IPSASB señaló que la aplicación de esta Norma por analogía sería apropiada para la concedente del sector público según los párrafos 12 a 15 de la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, y que el operador del sector público puede aplicar la normativa contable internacional y nacional apropiada que trata los acuerdos de concesión de servicios.

Definiciones

- FC8. El proyecto de norma ED 43 no proporciona definiciones porque la CINIIF 12 no lo hace. Por consiguiente, el proyecto de norma ED 43 proporciona guías sobre determinada terminología. Algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43 propusieron que, puesto que esto es una Norma y no una Interpretación, era importante incluir definiciones para la congruencia en la

aplicación de la Norma. El IPSASB estuvo de acuerdo en que esta Norma debería incluir definiciones.

- FC9. El IPSASB estuvo de acuerdo en no usar el término “infraestructura” para referirse al activo utilizado en un acuerdo de concesión de servicios, aunque la CINIIF 12 use el término. El IPSASB señaló que el término se utiliza en las NICSP de forma que pueden no ser totalmente compatibles con esta Norma. Además, el término tiene un significado establecido en algunas jurisdicciones que difiere de la CINIIF 12. Para asegurar con claridad que el activo al que se hace referencia es el reconocido sobre la base de las condiciones para el reconocimiento del párrafo 9 de esta Norma (o el párrafo 10 para un activo de vida completa), al activo en esta Norma se denomina “activo de concesión de servicios”. Este término pretende cubrir los mismos tipos de activos previstos en la CINIIF 12.
- FC10. El término “acuerdo vinculante” no se ha definido previamente, pero se ha usado en otras NICSP para describir los acuerdos que confieren a las partes derechos y obligaciones similares a los que tendrían si tuvieran la forma de un contrato. El IPSASB concluyó que para los propósitos de esta Norma, este término debe definirse para asegurar la aplicación uniforme de la Norma.

Reconocimiento de un activo de concesión de servicios

- FC11. La principal cuestión contable en los acuerdos de concesión de servicios es si la concedente debe reconocer un activo de concesión de servicios.
- FC12. El IPSASB consideró las ventajas de los riesgos y recompensas y el enfoque basado en el control para evaluar si la concedente debería reconocer el activo. El enfoque de los riesgos y recompensas se centra en los aspectos económicos de los términos y condiciones del acuerdo. El IPSASB no considera que este enfoque sea apropiado para los acuerdos de concesión de servicios porque el propósito principal de un activo de concesión de servicios, desde el punto de vista de la concedente, es proporcionar servicios públicos específicos de parte de la concedente usando un activo de concesión del servicio, y no proporcionar beneficios económicos tales como los ingresos generados por estos activos (por ejemplo, las tasas de los usuarios). Por ello, el potencial de servicio del activo se acumula (o devenga) a la concedente. Los beneficios económicos probablemente surgirán solo de un acuerdo de concesión de servicios en circunstancias en las que se concede al operador el derecho a obtener ingresos por el uso por terceros, bien del activo de concesión de servicios o de otro activo generador de ingresos. Un enfoque basado en el control se centra en el control de los beneficios económicos y el potencial de servicio del activo de la concesión de servicios.
- FC13. Como es frecuente el caso de que los acuerdos de concesión de servicios se realicen para compartir riesgos entre la concedente y el operador, el IPSASB también cuestionó si pueden establecerse criterios suficientemente objetivos

para evaluar los riesgos y recompensas que posibiliten determinar resultados congruentes. Además, se consideró problemático ponderar diversos riesgos y recompensas. El IPSASB concluyó, por tanto, que el enfoque de los riesgos y recompensas es inapropiado.

- FC14. El IPSASB también consideró si era apropiado un enfoque de derechos y obligaciones. Aunque este enfoque podría tener una ventaja conceptual, el IPSASB considera que representaría un cambio significativo en la contabilización y en la información financiera de los activos y pasivos de las entidades del sector público que podría tener implicaciones más allá de los acuerdos de concesión de servicios. Adoptada la decisión del IPSASB de complementar la CINIIF 12, que usa un enfoque basado en el control, el IPSASB acordó que no era apropiado un enfoque de derechos y obligaciones para esta Norma.
- FC15. El IPSASB concluyó que un enfoque basado en el control era el medio más efectivo para determinar si la concedente debería reconocer el activo. El IPSASB concluyó que si se usa un enfoque basado en el control, éste debe ser congruente con la CINIIF 12, por las mismas razones señaladas en el párrafo FC2. Por consiguiente, esta Norma solo trata los acuerdos en los que la concedente (a) controla o regula los servicios prestados por el operador, y (b) controla cualquier participación residual significativa en el activo de concesión del servicio al final del plazo del acuerdo. En congruencia con la CINIIF 12, en el caso de los activos de vida completa, solo debe cumplirse la condición (a) para el reconocimiento de un activo de concesión de servicios. El IPSASB concluyó que era importante enfatizar que un acuerdo de concesión de servicios es un acuerdo vinculante. Por consiguiente, la evaluación de si debe reconocerse un activo de concesión de servicios se realizará sobre la base de los hechos y circunstancias del acuerdo.
- FC16. El párrafo 9(a) de esta Norma es congruente con el párrafo 5 de la CINIIF 12. Se pretende aplicar solo a la regulación que es específica para los acuerdos de concesión de servicios, y no a una interpretación amplia de los poderes de regulación del sector público según el punto de vista de la concedente. La regulación a la que se refiere el párrafo 9(a) de esta Norma se realiza ya sea por contrato o a través de un regulador. El párrafo GA6 proporciona guías al aplicar el término “regula” del párrafo 9(a) para determinar si la concedente debe reconocer un activo de concesión de servicios. Algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43 manifestaron que proporcionar estas guías adicionales crea una asimetría con la CINIIF 12, dado que no hay orientaciones adicionales sobre el significado de este término. El IPSASB considera que son necesarias las guías adicionales proporcionadas en el párrafo GA6 para asegurar que existe simetría entre la concedente del sector público y el operador del sector privado en la aplicación del criterio “regulador” al determinar si reconocer el activo de concesión del servicio, ya

que el sector público puede haber considerado el término en el contexto del poder de regulación general de los gobiernos.

Reconocimiento de un pasivo

FC17. El proyecto de norma ED 43 describía dos circunstancias que pueden dar lugar a un pasivo cuando la concedente reconoce un activo de concesión de servicios, basándose en la naturaleza de la contraprestación debida al operador a cambio del activo de concesión de servicios.

FC18. El proyecto de norma ED 43 propuso que cuando la concedente reconoce el activo de concesión de servicios, se reconozca también un pasivo. El proyecto de norma señaló que este pasivo puede ser cualquier combinación de un pasivo financiero y una obligación de rendimiento. El proyecto de norma ED 43 propuso que un pasivo financiero tiene lugar cuando la concedente tiene que hacer al operador una serie determinada de pagos en efectivo o de equivalentes al efectivo y tiene lugar una obligación de rendimiento cuando la concedente compensa al operador mediante la concesión del derecho a cobrar a los usuarios del activo de concesión de servicios o le concede acceso a otro activo generador de ingresos para su uso. El proyecto de norma ED 43 propuso que la concedente contabilizará la obligación de rendimiento de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

FC19. Algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43 buscaron una aclaración sobre este tema, particularmente con respecto a la “obligación de rendimiento” identificada en el proyecto de norma ED 43. Se resumen a continuación las preocupaciones de algunos de los que respondieron.

- (a) El derecho a cobrar a los usuarios del activo de concesión de servicios o conceder al operador el acceso a otro activo generador de ingresos fue visto por algunos de los que respondieron como independiente de la compensación por el activo. Los que respondieron destacaron que el requerimiento de proporcionar acceso es una característica de la mayoría de los acuerdos de concesión de servicios, y si esto se reconoce, este reconocimiento no debe depender de que no tenga lugar una corriente de pagos de la concedente al operador.
- (b) Mientras se describa como una obligación de rendimiento, no hay obligación de salida de recursos económicos de la concedente en periodos futuros. Los que respondieron cuestionaron, por tanto, si se puede representar fielmente que existe un pasivo tal como se define en la NICSP 1, o una provisión tal como se define en la NICSP19.

FC20. Además, algunos de otros de los que respondieron, posiblemente como resultado de las preocupaciones anteriores, solicitaron una aclaración sobre el significado de “obligación de rendimiento” en el proyecto de norma. Unos

pocos de éstos preguntaron si la esencia de la naturaleza de esta “partida equilibradora” era un ingreso diferido.

- FC21. El IPSASB estuvo de acuerdo en que se requería una aclaración sobre este tema. El IPSASB señaló que usar el término “obligación de rendimiento” podría dar lugar a confusión porque se usa en la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* en relación con transacciones sin contraprestación. El IPSASB señaló que un acuerdo de concesión de servicios es una transacción con contraprestación en lugar de una transacción sin contraprestación y, por tanto, sería preferible no usar el término obligación de rendimiento en relación con las transacciones con contraprestación.
- FC22. En la CINIIF 12, cuando el operador no controla el activo de concesión de servicios, el operador reconocerá un activo financiero o un activo intangible, dependiendo de qué parte soporta el riesgo de demanda. El IPSASB estuvo de acuerdo en que, para mantener la simetría con la CINIIF 12, la concedente debe adoptar el mismo enfoque. Por ello, se identifican dos modelos para contabilizar el crédito cuando la concedente reconoce un activo de concesión de servicios de acuerdo con esta Norma: el modelo del pasivo financiero, y el modelo de concesión de un derecho al operador (que sustituye la “obligación de rendimiento”).
- FC23. La decisión del IPSASB de modificar la terminología utilizada en el proyecto de norma ED 43 de “obligación de rendimiento” a la usada en la Norma de “pasivo” no cambia el tratamiento contable de la concedente de un acuerdo de concesión de servicios del propuesto en el proyecto de norma ED 43.

Modelo del pasivo financiero

- FC24. Cuando la concedente compensa al operador mediante la entrega de efectivo u otro activo financiero a cambio del control de un activo de concesión de servicios, la CINIIF 12 clasifica este tipo de acuerdo como el “modelo de activo financiero” porque el operador recibe un activo financiero. Esta Norma se refiere a este tipo de acuerdo como el “modelo de pasivo financiero” porque la concedente tiene un pasivo financiero.
- FC25. Surgirá un pasivo financiero en los casos en que se obliga a la concedente a realizar una serie cuantificable de pagos al operador porque la concedente tiene una obligación como resultado del acuerdo vinculante de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad (el operador). El IPSASB concluyó además que cuando existe una serie cuantificable de pagos en efectivo o de equivalentes al efectivo, los pagos deben asignarse como una reducción del pasivo, una carga financiera imputada, y cargas por servicios proporcionados por el operador según el acuerdo de concesión de servicios.
- FC26. Los acuerdos de concesión de servicios se concluyen mediante un acuerdo vinculante, que puede incluir contratos o acuerdos similares que confieran

derechos y obligaciones similares a las partes como si tuvieran la forma de contrato. El IPSASB concluyó que, si existen acuerdos similares que confieran los mismos derechos y obligaciones a cualquiera de las partes como si tuvieran la forma de contrato, deben aplicarse por analogía a estos acuerdos, la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*, la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, y la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.

FC27. Al considerar la falta de aplicación de este aspecto en la CINIIF 12, el IPSASB señaló que los principales rasgos de la CINIIF 12 que estaban sujetos al enfoque del “espejo” para desarrollar esta Norma estaban limitados al alcance de los acuerdos a incluir y a los requerimientos de reconocimiento y de información a revelar.

FC28. La CINIIF 12 requiere que se contabilice el activo financiero de acuerdo con las NIIF sobre instrumentos financieros. Esta Norma proporciona guías para la determinación de la tasa de interés a usar para determinar la carga financiera según el modelo del pasivo financiero. El IPSASB consideró que la concedente no tendría habitualmente suficiente información para determinar una tasa de mercado. Por consiguiente, las guías requieren que se use el costo de capital del operador, si es practicable determinarlo. También permite usar otras tasas apropiadas para los términos y condiciones específicos del acuerdo de concesión de servicios.

Modelo de concesión de un derecho al operador

FC29. Al responder a los temas planteados por algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43, el IPSASB reconsideró la naturaleza de la contraprestación dada por la concedente por el activo de concesión de servicios cuando el operador recupera el precio del activo con los ingresos obtenidos de terceros del activo de concesión de servicios u otro activo generador de ingresos. El IPSASB destacó que en esta situación, la contraprestación en efectivo por el activo de concesión de servicios no se está cumpliendo por parte de la concedente sino por los usuarios del activo de concesión de servicios u otro activo generador de ingresos. La esencia económica de este acuerdo proporciona un incremento en los activos netos para la concedente, y por tanto los ingresos acumulados (devengados) deben reconocerse. Como el acuerdo de concesión de servicios es una transacción con contraprestación, el Consejo se refirió a la NICSP 9 cuando consideró la naturaleza de los ingresos y el calendario de reconocimiento de este ingreso.

FC30. Cuando el operador soporta el riesgo de demanda, la concedente compensará al operador mediante la concesión de un derecho (por ejemplo, una licencia) para cobrar a los usuarios del servicio público relacionado con el activo de concesión de servicios u otro activo generador de efectivo. La concedente proporciona al operador acceso al activo para que éste sea compensado por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de

servicios. La CINIIF 12 clasifica este tipo de acuerdo como el “modelo del activo intangible.” Esta Norma se refiere a este tipo de acuerdo como el “modelo de concesión de un derecho al operador.”

FC31. El IPSASB, por tanto, consideró si el crédito debía contabilizarse como un pasivo, como un incremento directo en activos netos/patrimonio, o como un ingreso.

FC32. Se acordó que, en esta circunstancia, la concedente no tiene un pasivo porque el acuerdo de concesión de servicios es un intercambio de activos, obteniendo la concedente el activo de concesión de servicios a cambio de una transferencia de derechos al operador para obtener ingresos de terceros durante el periodo del acuerdo de concesión de servicios.

FC33. Algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43 indicaron que el crédito debía tratarse como activos netos/patrimonio, en congruencia con la NICSP 1, que define los activos netos/patrimonio como la participación residual en los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. La NICSP 1 prevé cuatro componentes de los activos netos/patrimonio. Estos componentes incluyen:

- (a) el capital aportado, que será igual al total acumulado en la fecha de presentación de las aportaciones de los propietarios menos distribuciones realizadas a los mismos;
- (b) los resultados (ahorro o desahorro) acumulados;
- (c) las reservas, incluyendo una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en activos netos/patrimonio; y
- (d) los intereses minoritarios.

FC34. El IPSASB concluyó que el crédito no representaba un incremento directo de los activos netos/patrimonio de la concedente porque no es uno de los componentes de los activos netos/patrimonio identificados en el párrafo FC33 por las razones señaladas a continuación:

- (a) las aportaciones de los propietarios se definen como “los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que han sido aportados a la entidad por parte de terceros ajenos a la misma, distintos de los que dan lugar a pasivos de la entidad, que establecen una participación financiera en los activos netos/patrimonio de la entidad, que: (a) conlleva derechos sobre (i) la distribución de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de la entidad durante su existencia, haciéndose esta distribución a discreción de los propietarios o sus representantes, y (ii) la distribución de cualquier excedente de activos sobre pasivos en caso de liquidación de la entidad; y/o (b) puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o rescate.” El crédito relacionado con el reconocimiento de un activo de concesión de

servicios no cumple esta definición porque el operador no ha realizado una aportación a la concedente que dé lugar a una participación financiera del operador en la entidad como se prevé en la NICSP 1.

- (b) El resultado (ahorro o desahorro) acumulado es una acumulación de los resultados (ahorro o desahorro) de una entidad. El crédito relacionado con el reconocimiento de un activo de concesión de servicios representa una transacción individual y no una acumulación.
- (c) Las reservas surgen generalmente de las partidas reconocidas directamente en activos netos/patrimonio por requerimientos específicos de las NICSP, y pueden incluir, por ejemplo, ganancias y pérdidas por revaluación de activos (por ejemplo, propiedades, planta y equipo, inversiones). El crédito relacionado con el reconocimiento o reclasificación de un activo de concesión de servicios no representa una ganancia o pérdida específica a reconocer directamente en activos netos/patrimonio porque involucra una transacción con contraprestación y no una revaluación de un activo existente de la concedente. Los activos existentes de la concedente, cuando se usan en un acuerdo de concesión de servicios y continúa cumpliendo los criterios de control en esta Norma, se reclasifican, por tanto, no se realiza una revaluación.
- (d) los intereses minoritarios se definen como “aquella parte de los resultados (ahorro o desahorro), así como de los activos netos/patrimonio de la controlada, atribuibles a la participación en los activos netos/patrimonio que no pertenecen, directa o indirectamente, a través de otras entidades controladas, a la controladora.” Un interés minoritario puede surgir, por ejemplo, cuando a nivel del gobierno en su conjunto, la entidad económica incluye una entidad comercial del sector público que haya sido parcialmente privatizada. Por consiguiente, puede haber accionistas privados que tengan una participación financiera en los activos netos/patrimonio de la entidad. El crédito relacionado con el reconocimiento de un activo de concesión de servicios no cumple esta definición porque el operador no tiene esta participación financiera en la concedente.

FC35. El IPSASB estuvo de acuerdo en que el crédito representa un ingreso. Como un acuerdo de concesión de servicios es una transacción con contraprestación, el IPSASB se refirió a la NICSP 9 cuando consideró la naturaleza del ingreso y el calendario de reconocimiento de ese ingreso. De acuerdo con la NICSP 9, cuando se venden bienes o se prestan servicios recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos porque da lugar a un incremento en los activos netos de la concedente. En esta situación, la concedente ha recibido el activo de concesión de servicios a cambio de garantizar un derecho (licencia) al operador para obtener ingresos por el uso de terceros del servicio público

que proporciona en nombre de la concedente. El activo de concesión de servicios reconocido por la concedente y el derecho (activo intangible) reconocido por el operador son diferentes. No obstante, hasta que se hayan satisfecho los criterios para el reconocimiento de ingresos, el crédito se reconoce como un pasivo.

FC36. El IPSASB señaló que, en esta situación, no hay una entrada de efectivo que sea igual al ingreso reconocido. Este resultado es congruente con la NICSP 9 en la que una entidad proporciona bienes o servicios a cambio de otro activo diferente que es posteriormente usado para generar ingresos de efectivo.

FC37. Los ingresos se miden por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo o equivalentes al efectivo transferidos en la operación. En el caso de no poder medir con fiabilidad el valor de los bienes o servicios recibidos, los ingresos de actividades ordinarias se medirán según el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado igualmente por cualquier eventual importe de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo transferidos en la operación.

FC38. La NICSP 9 identifica tres tipos de transacciones que dan lugar a ingresos: la prestación de servicios, la venta de bienes (u otros activos) y los ingresos que surgen del uso por terceros de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos. Al considerar la naturaleza del ingreso, el IPSASB consideró estos tipos de transacciones por separado.

FC39. El IPSASB consideró los enfoques para el reconocimiento de ingresos establecidos en la NICSP 9 en relación con el modelo de “concesión de un derecho al operador” y concluyó que ninguno de estos escenarios cumple completamente las circunstancias de este modelo. No obstante, el IPSASB destacó que, en lugar de reconocerlo inmediatamente, el calendario de reconocimiento de ingresos en cada uno de ellos se extiende a lo largo del plazo del acuerdo. El IPSASB determinó que, por analogía, este patrón de reconocimiento de ingresos también era apropiado para reconocer los ingresos que surgen del pasivo relacionado con este modelo. Como resultado, hasta que se hayan satisfecho los criterios para el reconocimiento de ingresos, el crédito se reconocerá como un pasivo.

FC40. El IPSASB consideró si la concedente debería reconocer los gastos de operación en las circunstancias descritas en el párrafo FC30 relacionadas con el modelo de concesión de un derecho al operador. El IPSASB destacó que el pasivo reconocido por la concedente está relacionado solamente con el activo de concesión del servicio recibido por la concedente. Si se reconocen los gastos del servicio, la concedente también tendría que reconocer anualmente los ingresos imputados equivalentes al gasto anual. El IPSASB no consideró que esta contabilización proporcionaría información útil, porque se reconocería anualmente un ingreso y un gasto por el mismo importe. El IPSASB destacó además que puede no haber disponible en cualquier caso,

información fiable sobre los gastos del operador. El IPSASB por tanto concluyó que la concedente no debería reconocer gastos de operación asociados con el acuerdo de concesión de servicios en las circunstancias descritas en el párrafo FC30.

Aspectos contables tratados en otras NICSP

FC41. Debido a la complejidad de muchos acuerdos de concesión de servicios, puede haber aspectos contables adicionales relacionados con ciertas condiciones del contrato, o un acuerdo vinculante similar (por ejemplo, ingresos, gastos, garantías y contingencias). El IPSASB acordó que no era necesario repetir estas guías existentes en esta Norma. Por consiguiente, cuando una NICSP existente especifica la contabilización y la información para un componente de un acuerdo de concesión de servicios, esa NICSP se refiere a esta Norma y no se proporcionan guías adicionales. Sin embargo, el IPSASB destacó algunos casos (por ejemplo, el reconocimiento de ingresos), en los que sería difícil la aplicación de estas NICSP, dadas ciertas características especiales de los acuerdos de concesión de servicios. Para asegurar una implantación congruente de esta Norma, el IPSASB proporcionó guías específicas sobre la forma en que deberían ser aplicados los principios de la otra NICSP.

Transición

FC42. Esta Norma requiere que una entidad que ha reconocido previamente activos de concesión de servicios y los correspondientes pasivos, ingresos y gastos aplique esta Norma retroactivamente de acuerdo con la NICSP 3. Esta Norma también requiere que una entidad que no ha reconocido previamente activos de concesión de servicios y los correspondientes pasivos, ingresos y gastos, y utilice la base contable de acumulación (o devengo), aplique esta Norma de forma retroactiva o de forma prospectiva usando el costo atribuido desde el principio del primer periodo para el que se presente información comparativa en los estados financieros.

FC43. El requerimiento general establecido en la NICSP 3 es que los cambios deben contabilizarse retroactivamente, excepto en la medida en que la aplicación retroactiva fuera impracticable. El IPSASB destacó que hay dos aspectos de determinación retroactiva: la reclasificación y la nueva medición. El IPSASB fue de la opinión de que normalmente será practicable determinar retroactivamente la clasificación apropiada de todos los importes previamente incluidos en los estados de situación financiera de la concedente, pero que la nueva medición retroactiva de los activos de concesión de servicios puede no ser siempre practicable, particularmente si una entidad no ha reconocido previamente activos de concesión de servicios y los correspondiente pasivos, ingresos y gastos.

- FC44. El IPSASB destacó que, cuando la reexpresión retroactiva no es practicable, la NICSP 3 requiere la aplicación prospectiva desde la primera fecha practicable, que podría ser el comienzo del periodo actual sobre el que se informa.
- FC45. Las disposiciones transitorias de esta Norma para entidades que no han reconocido previamente activos de concesión de servicios se modificaron en el proyecto de norma ED 43 porque algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43 cuestionaron el requerimiento general establecido en la NICSP 3 como no apropiado para una entidad que no ha reconocido previamente acuerdos de concesión de servicios. El proyecto de norma ED 43 requería la aplicación prospectiva en estos casos, pero permitía la aplicación retroactiva.
- FC46. En el desarrollo del proyecto de norma ED 43, el IPSASB tuvo preocupaciones relacionadas con la posibilidad práctica de determinar la medición de un activo de concesión de servicios, y consideró que esto podría dar lugar a tratamientos incongruentes de los acuerdos realizados en el pasado. Esto fue un aspecto similar al que surge al finalizar la NICSP 31, *Activos Intangibles*. Sobre la base de estos criterios, el IPSASB consideró apropiado proponer disposiciones transitorias en el proyecto de norma ED 43, congruentes con las de la NICSP 31.
- FC47. Sin embargo, el IPSASB destacó que las circunstancias que rodean a los activos intangibles difieren de las de los acuerdos de concesión de servicios. En particular, los acuerdos de concesión de servicios involucran generalmente acuerdos vinculantes a largo plazo para los cuales la información requerida para desarrollar el valor razonable y la información sobre costos probablemente estaría más fácilmente disponible de lo que estaría para activos intangibles adquiridos o desarrollados en el pasado, incluso en los casos en los que una entidad no ha reconocido con anterioridad activos de concesión de servicios.
- FC48. El IPSASB reconoció, no obstante, que debido a que muchos de estos acuerdos podrían haberse realizado hace un tiempo, puede ser difícil aplicar en su totalidad la aplicación retroactiva. Como resultado, el IPSASB consideró que podría usarse un “costo atribuido” para reconocer y medir los activos de concesión de servicios.

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

- FC49. El IPSASB tenía su atención centrada en una posible incongruencia entre los requerimientos de la NICSP 32 y los requerimientos de la NICSP 17 y NICSP 31. Los requerimientos en la NICSP 32 podían verse como un requerimiento para que los activos de concesión de servicios se presenten como una única clase de activos, incluso si tuviesen una naturaleza y función distinta. Como no es la intención del IPSASB requerir que activos diferentes sean presentados como si fuesen similares, el IPSASB decidió proponer

aclaraciones a la NICSP 32 para dejar claras sus intenciones. El IPSASB consideró si estos cambios reducirían la información disponible por los usuarios, pero esta satisfecho de que los requerimientos actuales de la información a revelar, en particular los del párrafo 32, garantizan la calidad de la información a revelar sobre activos sujetos a acuerdos de concesión de servicios.

FC50. El IPSASB destacó que la reclasificación de los activos de concesión de servicios requiere un cambio en las bases de medición de algunas entidades. Por ejemplo, algunos de los activos de concesión de servicios medidos usando el modelo de revaluación pueden ser reclasificados en una clase de activos medidos usando el modelo del costo. De igual manera, algunos activos de concesión de servicios medidos usando el modelo del costo, pueden ser reclasificados a una clase de activos medidos usando el modelo de revaluación. Dado que el equilibrio entre los activos de concesión de servicios y los otros activos en una clase varía entre entidades, el IPSASB estuvo de acuerdo en permitir elegir las bases de medición para aplicarse en el momento de la reclasificación. El IPSASB también destacó que la información requerida para aplicar retroactivamente el modelo del costo puede no ser fácilmente disponible. Consecuentemente, el IPSASB estuvo de acuerdo en permitir a las entidades usar el importe en libros determinado según el modelo de revaluación como costo estimado en el momento de la reclasificación en que la entidad elige medir una clase de activos usando el modelo del costo.

Revisión de la NICSP 32 como resultado de *La Aplicabilidad de las NICSP emitida en abril de 2016*

FC51. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias a todas las NICSP de la forma siguiente:

- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;
- (b) sustituye el término "EP" por el término "entidades comerciales del sector público", cuando procede; y
- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

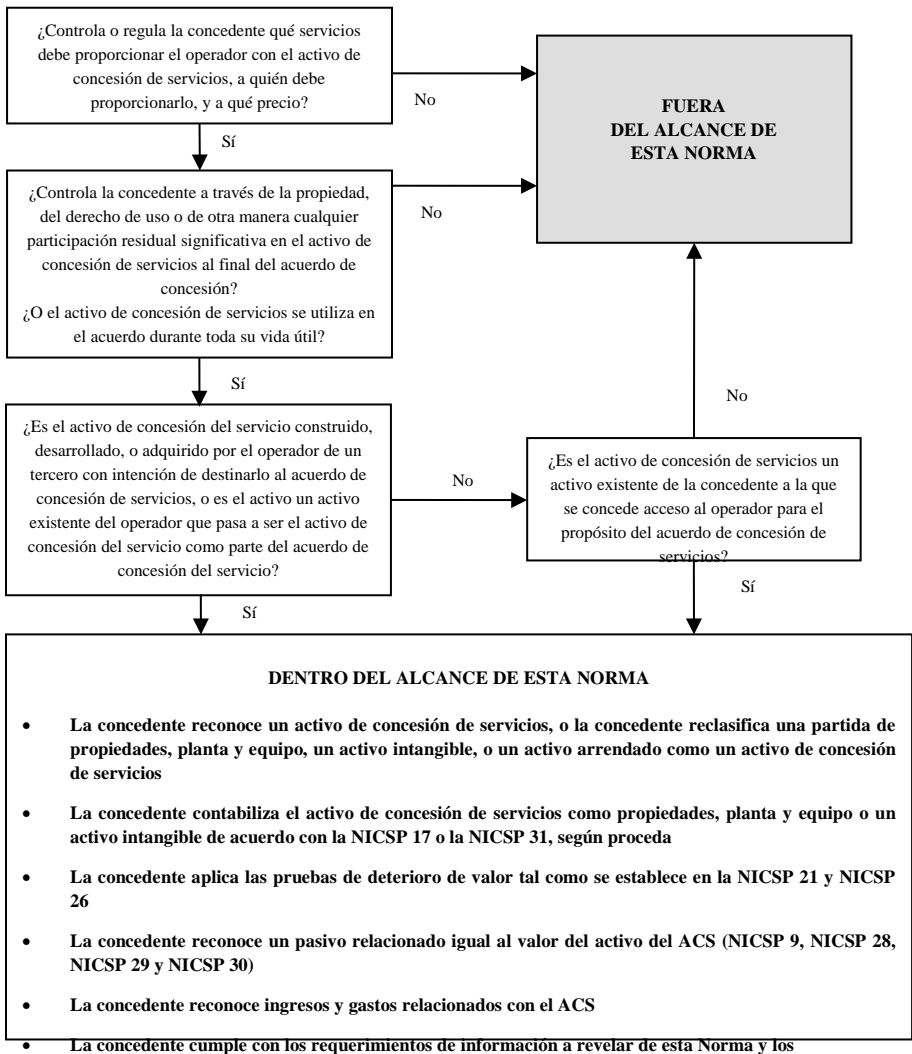
Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 32, pero no es parte de la misma.

GI1. El objetivo de esta Guía de implementación es ilustrar ciertos aspectos de los requerimientos de la NICSP P32.

Marco de la contabilidad de los acuerdos de concesión de servicios

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



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

GI3 La tabla establece los tipos habituales de acuerdos para la participación del sector privado en la provisión de servicios del sector público y proporciona referencias a las NICSP que se aplican a dichos acuerdos. La lista de tipos de acuerdos no es exhaustiva. El propósito de la tabla es destacar la similitud de contenidos de los acuerdos. El IPSASB no pretende transmitir la impresión de que existen líneas divisorias claras entre los requerimientos contables para los tipos diversos de acuerdos.

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

Categoría	Arrendatario	Suministrador del servicio			Propietario	
		Contrato de servicio y/o mantenimiento (tareas específicas, por ejemplo, cobro de deudas, gestión de instalaciones)	Rehabilitar-operar-transferir	Construir-operar-transferir	Construir-poseer-operar	100% Desinversión/Privatización/Sociedad por acciones
Ejemplos de acuerdos típicos	Arrendamiento (por ejemplo, el operador arrienda el activo a la concedente)					
Propiedad del activo	Concedente			Operador		
Inversión de capital	Concedente		Operador			
Riesgo de demanda	Compartido	Concedente	Concedente u Operador		Operador	
Duración típica	8-20 años	1-5 años	25-30 años		Indefinido (o puede limitarse por acuerdo o licencia vinculante)	
Participación residual	Concedente			Operador		
NICSP correspondiente	NICSP 13	NICSP 1	Esta NICSP/NICSP 17/ NICSP 31		NICSP17/NICSP 31 (baja en cuentas) NICSP 9 (reconocimiento de ingresos)	

Ejemplos ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la NICSP 32, pero no son parte de la misma.

EI1. Estos ejemplos tratan solo tres de los muchos tipos posibles de acuerdos de concesión de servicios. Su objetivo es ilustrar el tratamiento contable de algunas características que se encuentran habitualmente en la práctica. Para hacer los ejemplos tan claros como sea posible, se ha supuesto que el plazo del acuerdo de concesión del servicio es solo de diez años y que los cobros anuales del operador son constantes durante ese periodo. En la práctica, los plazos pueden ser más largos y los ingresos anuales pueden aumentar con el tiempo.

Condiciones del acuerdo (común a los tres ejemplos)

EI2. En estos ejemplos, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

EI3. Estas condiciones son comunes a los tres ejemplos siguientes:

EI4. Las condiciones del acuerdo requieren que un operador construya una carretera -terminando la construcción en dos años- y la mantenga y opere a un nivel especificado durante ocho años (es decir, desde el año 3 al 10). El acuerdo queda dentro del alcance de esta Norma y la carretera cumple las condiciones para el reconocimiento de un activo de concesión de servicios del párrafo 9 (o párrafo 10 para la vida completa de un activo).

EI5. Los términos del acuerdo también requieren que el operador pavimente de nuevo la carretera cuando el pavimento original se haya deteriorado por debajo de una condición especificada. El operador estima que tendrá que repavimentar al final del año 8 a un valor razonable de 110 u.m. La compensación al operador por este servicio se incluye en las series predeterminadas de pagos y/o en el ingreso que el operador tiene derecho a percibir por el activo de concesión del servicio u otro activo generador de ingresos otorgado al operador por la concedente.

EI6. Cuando el activo de concesión del servicio se reconoce inicialmente, se asume que el pavimento original de la carretera es un componente separado del activo de concesión del servicio y que cumple los criterios para su reconocimiento especificados en la NICSP 17. Se asume, además, que existe certeza suficiente con respecto al calendario e importe del trabajo de repavimentación como para que se reconozca como un componente separado cuando tenga lugar dicha repavimentación.³ Se asume que el costo

³ Si no fuera este el caso (por ejemplo, cuando el operador puede repavimentar en el futuro, o puede incurrir en un mantenimiento adicional a lo largo del periodo del acuerdo de concesión del servicio), puede no ser adecuado reconocer un componente.

esperado de la repavimentación puede utilizarse para estimar el costo inicial de las capas de pavimentación reconocidas como un componente separado del activo de concesión del servicio. El pavimento de la carretera se reconoce, por tanto, como un componente separado del valor razonable inicial del activo de concesión del servicio y se mide al valor razonable estimado de la repavimentación y se deprecia durante los años 3 a 8. Este periodo de depreciación es más corto que el de la base de la carretera, y tiene en cuenta que la repavimentación tendría normalmente lugar durante seis años en lugar de 25 años. Durante la fase de construcción, se supone que solo la base de la carretera se construye en el año 1, y que la carretera solo está disponible para el uso al final de año 2.

- EI7. El reconocimiento del componente de reposición del pavimento de la carretera como un componente separado del activo de concesión del servicio en el año 8 también da lugar a un incremento en el pasivo reconocido por la concedente. Si el pasivo está relacionado con el modelo de la concesión de un derecho al operador, se reconoce un ingreso adicional con respecto a este incremento de manera uniforme durante el plazo del acuerdo. Sin embargo, si el desembolso representó una mejora en el potencial de servicio tal como un nuevo carril en lugar de la restauración de la capacidad de servicio original, entonces sería adecuado reconocer el ingreso correspondiente a esa mejora solo cuando haya tenido lugar.
- EI8. Al comienzo del año 3, el valor razonable total de la carretera es de 1.050 u.m., incluidas las 940 u.m. relacionadas con la construcción de las capas de la base y 110 u.m. relacionadas con la construcción de las capas de pavimento. El valor razonable de las capas del pavimento se utiliza para estimar el valor razonable de la repavimentación (que se trata como un componente de reposición de acuerdo con la NICSP 17). La vida estimada de las capas del pavimento (es decir, seis años) también se utiliza para estimar la depreciación del componente de reposición en los años 9 y 10. El valor razonable inicial total de la carretera es menor que el valor presente de las series de pagos predeterminados que pertenecen al activo, cuando proceda.
- EI9. La base de la carretera tiene una vida económica de 25 años. La depreciación anual se calcula por parte de la concedente de forma lineal. Es por ello de 38 u.m. ($940/25$) para las capas de la base. Las capas del pavimento se deprecian durante 6 años (años 3 a 8 para el componente original, y comenzando el año 9 para el componente de reposición). La depreciación anual relacionada con las capas del pavimento es de 18 u.m. ($110 \text{ u.m.}/6$). No existe deterioro de valor en el valor de la carretera durante el plazo del acuerdo de concesión del servicio.
- EI10. No es practicable determinar el costo de capital del operador. La tasa implícita en el acuerdo de concesión del servicio específica para el activo es del 6,18%.

- EI11. Se asume que todos los flujos de efectivo tienen lugar a final de año.
- EI12. Se asume que el valor temporal del dinero no es significativo. El párrafo GA59 proporciona guías sobre los métodos que pueden ser apropiados si el valor temporal del dinero es significativo.
- EI13. Al final del año 10, el acuerdo finalizará. Al final del acuerdo, el operador transferirá la operación de la carretera a la concedente.
- EI14. La compensación total al operador en cada uno de los tres ejemplos incluye cada uno de los componentes del acuerdo de concesión del servicio y refleja los valores razonables de cada uno de los servicios que están incluidos en el Cuadro 1.
- EI15. La política contable de la concedente para las propiedades, planta y equipo es reconocer estos activos utilizando el modelo del costo especificado en la NICSP 17.

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

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

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

Condiciones adicionales

- EI16. Las condiciones del acuerdo requieren que la concedente pague al operador 200 u.m. por año en los años 3 a 10 por poner la carretera a disposición del público. La contraprestación total (pago de 200 u.m. en cada uno de los años 3 a 10) refleja los valores razonables para cada uno de los servicios indicados en el Cuadro 1. Estos pagos pretenden cubrir el costo de construcción de la carretera, los costos de operación anuales de 12 u.m. y el reembolso al operador del costo de la repavimentación de la carretera en el año 8 de 110 u.m.

Impacto en los estados financieros

- EI17. La concedente reconoce inicialmente el activo de concesión del servicio como propiedades, planta y equipo a su valor razonable (el total de 1.050 u.m. que comprendía 940 u.m. relacionadas con la construcción de las capas de la base y 110 u.m. relacionadas con la construcción de las capas del pavimento original). El activo se reconoce a medida que se construye (525 u.m. en el año 1 y 525 u.m. en el año 2). La depreciación se realiza anualmente (las 56 u.m., comprendían las 38 u.m. de las capas de la base y 18 u.m. de las capas del pavimento), a partir del año 3.
- EI18. La concedente reconoce inicialmente un pasivo financiero por un valor razonable igual al valor razonable del activo en construcción al final de año 1 (525 u.m.). El pasivo se incrementa al final del año 2 para reflejar el valor razonable de la construcción adicional (525 u.m.) y la carga financiera del pasivo financiero pendiente. Puesto que se conoce el importe del pago predeterminado relacionado con el componente de servicio del acuerdo de concesión del servicio, la concedente puede determinar el importe del pago que reduce el pasivo. Anualmente se reconoce una carga financiera a la tasa implícita del 6,18%. El pasivo se mide posteriormente al costo amortizado, es decir, el importe inicialmente reconocido más la carga financiera acumulada sobre ese importe calculada utilizando el método del interés efectivo menos los reembolsos.
- EI19. La compensación de la repavimentación de la carretera se incluye en las series predeterminadas de pagos. No existe impacto de flujos de efectivo directo relacionado con la repavimentación de la carretera; sin embargo, la concedente reconoce la repavimentación como un activo cuando el trabajo se lleva a cabo y reconoce un gasto por depreciación de $110/6 \text{ u.m.} = 18 \text{ u.m.}$ comenzando el año 9.
- EI20. La compensación por el mantenimiento y operación de la carretera (12 u.m.) se incluye en las series predeterminadas de pagos. No existe impacto de los flujos de efectivo relacionados con este gasto del servicio; sin embargo, la concedente reconoce anualmente un gasto.
- EI21. Los costos de los servicios se contabilizan de acuerdo con la NICSP 1.

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

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

Tabla 1.1 Flujos de Efectivo (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Series predeterminadas de pagos	-	-	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1.600)
Entrada/(salida) neta	-	-	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1.600)

Tabla 1.2 Estado del Rendimiento Financiero (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Gasto del servicio	-	-	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
Carga financiera	-	(32)	(67)	(59)	(51)	(43)	(34)	(25)	(22)	(11)	(344)
Depreciación-capas de la base	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Depreciación-capas de pavimento original	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
Depreciación-capas del pavimento de reposición	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)
Total depreciación	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Resultado ahorro/(desahorro) anual	-	(32)	(135)	(128)	(119)	(111)	(103)	(93)	(90)	(80)	(891)

NOTAS:

1. La depreciación en los años 3 a 8 refleja la depreciación del pavimento de la carretera construido inicialmente. La carretera se deprecia totalmente a lo largo de ese periodo. La depreciación en los años 9 y 10 refleja la depreciación del componente del activo de concesión del servicio nuevo (pavimento) reconocido en el año 8.
2. Aunque estos ejemplos ilustrativos utilizan un método de depreciación lineal, no se pretende que este método se utilice en todos los casos. El párrafo 76 de la NICSP 17 requiere que, "El método de depreciación refleje el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos por la entidad los beneficios económicos o potencial de servicio futuros del activo." Igualmente, para activos

intangibles, el párrafo 96 de la NICSP 31 requiere que, “El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita se asigne sobre una base sistemática durante su vida útil”.

Tabla 1.3 Estado Situación Financiera (unidades monetarias)

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

NOTAS:

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

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

Tabla 1.4 Cambios en el Pasivo Financiero (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo anterior	-	525	1.082	961	832	695	550	396	343	177
Pasivo reconocido junto con el activo de concesión del servicio inicial	525	525	-	-	-	-	-	-	-	-
Carga financiera añadida al pasivo antes de realizarse los pagos	-	32	-	-	-	-	-	-	-	-
Porción de las series predeterminadas de pagos que reducen el pasivo	-	-	(121)	(129)	(137)	(145)	(154)	(163)	(166)	(177)
Pasivo reconocido junto con las capas del pavimento de reposición	-	-	-	-	-	-	-	110	-	-
Saldo diferido	525	1.082	961	832	695	550	396	343	177	-

Ejemplo 2: La concedente otorga al operador el derecho a cargar a los usuarios un peaje por el uso de la carretera

Condiciones adicionales del acuerdo

EI23. Los términos del acuerdo permiten que el operador cobre peajes a los conductores que utilicen la carretera. El operador prevé que el número de vehículos se mantenga constante durante la duración del acuerdo y que recibirá peajes por 200 u.m. en cada uno de los años 3 a 10. La contraprestación total (peajes de 200 u.m. en cada uno de los años 3 a 10) refleja los valores razonables para cada uno de los servicios indicados en el Cuadro 1, y se pretende cubrir el costo de construcción de la carretera, los costos de operación anual de 12 u.m. y el reembolso al operador del costo de repavimentación de la carretera en el año 8 de 110 u.m.

Impacto en los estados financieros

EI24. La concedente reconoce inicialmente el activo de concesión del servicio como propiedades, planta y equipo a su valor razonable (el total de 1.050 u.m. que comprendía 940 u.m. relacionadas con la construcción de las capas de la base y 110 u.m. relacionadas con la construcción de las capas del

pavimento original). El activo se reconoce a medida que se construye (525 u.m. en el año 1 y 525 u.m. en el año 2). La depreciación se realiza anualmente (las 56 u.m., comprendían 38 u.m. de las capas de la base y 18 u.m. de las capas del pavimento, a partir del año 3).

- EI25. Como contraprestación por el activo de concesión del servicio, la concedente reconoce un pasivo según el modelo de concesión de un derecho al operador por conceder al operador el derecho a cobrar peajes de 200 u.m. en los años 3 a 10. El pasivo se reconoce a medida que se reconoce el activo.
- EI26. El pasivo se reduce a lo largo de los años 3 a 10, y la concedente reconoce ingresos sobre esa base, porque se espera que el acceso al activo de concesión del servicio se proporcione de manera uniforme durante el plazo del acuerdo de concesión del servicio desde el momento en que el activo se encuentra en disposición de proporcionar beneficios económicos.
- EI27. La compensación por la repavimentación de la carretera se incluye en los peajes que el operador espera obtener durante el plazo del acuerdo de concesión del servicio. No existe impacto de flujos de efectivo directo relacionado con la repavimentación de la carretera; sin embargo, la concedente reconoce la repavimentación como un activo cuando el trabajo se lleva a cabo y reconoce un gasto por depreciación de $110/6$ u.m. = 18 u.m. comenzando en el año 9.
- EI28. La compensación por el mantenimiento y operación de la carretera (12 u.m.) se incluye en los peajes que el operador espera obtener durante el plazo del acuerdo de concesión del servicio. No existe impacto en los estados financieros relacionado con este gasto del servicio. No afecta a los flujos de efectivo porque la concedente no tiene salidas de efectivo. No se reconoce como un gasto de operación porque el valor razonable del activo y pasivo reconocidos inicialmente no incluye ningún costo del servicio en que pueda incurrir el operador.

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

- EI29. Los flujos de efectivo, el estado del rendimiento financiero, y el estado de situación financiera de la concedente durante la duración del acuerdo serán como se ilustra en las Tablas 2.1 a 2.3. Además, la Tabla 2.4 muestra los cambios en el pasivo financiero.

Flujos de efectivo

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

Tabla 2.2 Estado del Rendimiento Financiero (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Ingreso (reducción del pasivo)	-	-	145	145	145	145	145	145	145	145	1160
Depreciación-capas de la base	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Depreciación-capas de pavimento original	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
Depreciación-capas del pavimento de reposición	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)
Total depreciación	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Resultado (ahorro/(desahorro)) anual	-	-	89	88	89	89	88	89	89	88	709
NOTAS:											
1. La depreciación en los años 3 a 8 refleja la depreciación del pavimento de la carretera construido inicialmente. La carretera se deprecia totalmente a lo largo de ese periodo.											
2. La depreciación en los años 9 y 10 refleja la depreciación del componente del activo de concesión del servicio nuevo (pavimento) reconocido en el año 8.											
3. El ingreso (reducción del pasivo) incluye los ingresos del pasivo adicional (Tabla 2.3).											
4. Todos los ingresos se reconocen de forma uniforme durante el plazo del acuerdo.											

Tabla 2.3 Estado Situación Financiera (unidades monetarias)

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

NOTAS:

1. En este ejemplo, la repavimentación tiene lugar como se esperaba en el año 8, cuando el pavimento de la carretera construido inicialmente está totalmente depreciado. Si la repavimentación tuviera lugar con anterioridad, el pavimento de la carretera construido inicialmente no estaría totalmente depreciado y necesitaría darse de baja de acuerdo con la NICSP 17 antes de reconocer el componente nuevo del activo de concesión del servicio relacionado con la repavimentación.
2. El componente nuevo del activo de concesión del servicio relacionado con la repavimentación se reconoce en el año 8. Los años 9 y 10 reflejan la depreciación de este componente adicional (Tabla 2.2).
3. El pasivo financiero se incrementa en el año 8 por el reconocimiento del nuevo componente del activo de concesión del servicio.

Tabla 2.4 Cambios en el Pasivo (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo anterior	-	525	1.050	905	760	615	470	325	290	145
Pasivo reconocido junto con el activo de concesión del servicio inicial	525	525	-	-	-	-	-	-	-	-
Ingreso (reducción del pasivo)	-	-	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)
Pasivo reconocido junto con las capas del pavimento de reposición	-	-	-	-	-	-	-	110	-	-
Saldo diferido	525	1.050	905	760	615	470	325	290	145	-

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

Condiciones adicionales del acuerdo

EI31. Los términos del acuerdo permiten que el operador cobre peajes a los conductores que utilicen la carretera. El operador prevé que el número de vehículos se mantendrá constante a lo largo de la duración del acuerdo y que recibirá peajes por 100 u.m. en cada uno de los años 3 a 10. El acuerdo también requiere que la concedente realice unas series predeterminadas de pagos al operador de 100 u.m. anuales. El valor razonable del derecho a cobrar peajes y las series predeterminadas de pagos se consideran para compensar al operador por partes iguales (es decir, un 50% por cada forma de compensación al operador).

Impacto en los estados financieros

EI32. La concedente reconoce inicialmente el activo de concesión del servicio como propiedades, planta y equipo a su valor razonable (el total de 1.050 u.m. que comprendía 940 u.m. relacionadas con la construcción de las capas de la base y 110 u.m. relacionadas con la construcción de las capas del pavimento original). El activo se reconoce a medida que se construye (525 u.m. en el año 1 y 525 u.m. en el año 2). La depreciación se realiza anualmente (las 56 u.m., comprendían 38 u.m. de las capas de la base y 18 u.m. de las capas del pavimento).

EI33. Como contraprestación por el activo de concesión del servicio, la concedente reconoce un pasivo según el modelo de concesión de un derecho

al operador por la concesión del derecho a cobrar peajes de 100 u.m. en los años 3 a 10, y un pasivo financiero para realizar los pagos de 100 u.m. en los años 3 a 10. Se reconocen un pasivo y un pasivo financiero cuando se reconoce el activo al final del año 1 (525 u.m.). El pasivo y el pasivo financiero se incrementan al final del año 2 para reflejar el valor razonable de la construcción adicional (525 u.m.) y la carga financiera del pasivo financiero pendiente.

- EI34. La obligación de la concedente relacionada con el derecho concedido al operador de cobrar peaje y los pagos predeterminados se consideran dos elementos separados. Por ello en este acuerdo es necesario dividir la contraprestación de la concedente al operador en dos partes -un pasivo y un pasivo financiero.
- EI35. El pasivo de 525 u.m. (reconocido de forma uniforme al final de los años 1 y 2) se reduce durante los años 3 a 10, y la concedente reconoce un ingreso con el mismo criterio porque se espera cobrar los peajes de forma uniforme durante el plazo del acuerdo de concesión del servicio desde el momento en que el activo se encuentre en disposición de proporcionar los beneficios del servicio.
- EI36. La concedente reconoce inicialmente un pasivo financiero a un valor razonable igual a la mitad del valor razonable del activo (525 u.m.), reconocido de forma uniforme al final de los años 1 y 2; reconoce un pasivo según el modelo de concesión de un derecho al operador por un importe igual a la otra mitad del valor razonable del activo. El pasivo financiero se incrementa también al final de año 2 por la carga financiera del pasivo financiero pendiente. Puesto que es conocido el importe de los pagos predeterminados relacionados con el componente de servicio del acuerdo de concesión del servicio, la concedente se encuentra en posición de determinar el importe de los pagos que reducen el pasivo. Anualmente se reconoce una carga financiera a la tasa implícita del 6,18%. El pasivo se mide posteriormente al costo amortizado, es decir, el importe inicialmente reconocido más la carga financiera acumulada sobre ese importe calculada utilizando el método del interés efectivo menos los reembolsos.
- EI37. Al operador se le compensa por la repavimentación de la carretera (110 u.m.) a partes iguales mediante los peajes que espera cobrar durante el plazo del acuerdo de concesión del servicio y las series de pagos predeterminados (es decir, un 50% de cada uno). No existe impacto de flujos de efectivo directo relacionado con la repavimentación de la carretera; sin embargo, la concedente reconoce la repavimentación como un activo cuando el trabajo se lleva a cabo y reconoce un gasto por depreciación de $110/6$ u.m. = 18 u.m. comenzando en el año 9.
- EI38. Al operador se le compensa por el mantenimiento y operación de la carretera (12 u.m.) a partes iguales mediante los peajes que espera cobrar

durante el plazo del acuerdo de concesión del servicio y el pago predeterminado (es decir, un 50% de cada uno). No existe impacto directo de flujos de efectivo relacionados con este gasto del servicio porque la concedente no tiene salidas de efectivo. Sin embargo, la concedente reconoce anualmente un gasto por la parte de la compensación relacionada con las series de pagos predeterminados (6 u.m.). No existe impacto en los estados financieros por las restantes 6 u.m. de este gasto del servicio. No se reconoce como un gasto de operación porque el valor razonable del activo y pasivo reconocidos inicialmente no incluye ningún costo del servicio en que pueda incurrir el operador.

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

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

Tabla 3.1 Flujos de Efectivo (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Series predeterminadas de pagos	-	-	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)
Entrada/(salida) neta	-	-	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)

Tabla 3.2 Estado del Rendimiento Financiero (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Ingreso (reducción del pasivo)	-	-	73	72	73	72	73	72	73	72	580
Gasto del servicio	-	-	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(48)
Carga financiera	-	(16)	(33)	(30)	(26)	(22)	(17)	(12)	(11)	(5)	(172)
Depreciación-capas de la base	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Depreciación-capa de pavimento original	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
Depreciación-capa del pavimento de reposición	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)
Total depreciación	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Resultado (ahorro)/(desahorro) anual	-	(16)	(22)	(21)	(15)	(12)	(7)	(2)	-	4	(91)

NOTAS:

1. La depreciación en los años 3 a 8 refleja la depreciación del pavimento de la carretera construido inicialmente. La carretera se deprecia totalmente a lo largo de ese periodo.
2. La depreciación en los años 9 y 10 refleja la depreciación del componente del activo de concesión del servicio nuevo (pavimento) reconocido en el año 8.
3. El ingreso (reducción del pasivo) incluye los ingresos del pasivo adicional (Tabla 3.3).
4. Todos los ingresos se reconocen de forma uniforme durante el plazo del acuerdo.

Tabla 3.3 Estado Situación Financiera (unidades monetarias)

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

NOTAS:

1. En este ejemplo, la repavimentación tiene lugar como se esperaba en el año 8, cuando el pavimento de la carretera construido inicialmente está totalmente depreciado. Si la repavimentación tuviera lugar con anterioridad, el pavimento de la carretera construido inicialmente no estaría totalmente depreciado y necesitaría darse de baja de acuerdo con la NICSP 17 antes de reconocer el componente nuevo del activo de concesión del servicio relacionado con la repavimentación.
2. El componente nuevo del activo de concesión del servicio relacionado con la repavimentación se reconoce en el año 8. Los años 9 y 10 reflejan la depreciación de este componente adicional (Tabla 3.2).
3. El pasivo se incrementa en el año 8 por el reconocimiento del 50% del componente nuevo del activo de concesión del servicio.
4. El pasivo financiero se incrementa en el año 8 por el reconocimiento del 50% del componente nuevo del activo de concesión del servicio.

Tabla 3.4 Cambios en el Pasivo (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo anterior	-	262	525	452	380	307	235	162	145	72
Pasivo reconocido junto con el activo de concesión del servicio inicial	262	263	-	-	-	-	-	-	-	-
Ingreso (reducción del pasivo)	-	-	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)
Pasivo reconocido junto con las capas del pavimento de reposición	-	-	-	-	-	-	-	55	-	-
Saldo diferido	262	525	452	380	307	235	162	145	72	-

Tabla 3.5 Cambios en el Pasivo Financiero (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo anterior	-	263	541	480	416	348	276	199	172	89
Pasivo reconocido junto con el activo de concesión del servicio inicial	263	262	-	-	-	-	-	-	-	-
Carga financiera añadida al pasivo antes de realizarse el pago	-	16	-	-	-	-	-	-	-	-
Porción de las series predeterminadas de pagos que reducen el pasivo	-	-	(61)	(64)	(68)	(72)	(77)	(82)	(83)	(89)
Pasivo reconocido junto con las capas del pavimento de reposición	-	-	-	-	-	-	-	55	-	-
Saldo diferido	263	541	480	416	348	276	199	172	89	-

NICSP 33—ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO) (NICSP)

Historia de las NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2017.

La NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* fue emitida en enero de 2015.

Desde entonces, la NICSP 33 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017).
- NICSP 39, *Beneficios a los empleados* (emitida en julio de 2016)
- *Aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 33

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
7	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
8	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
36	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
39	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
62A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
62B	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
62C	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
86	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
102	Modificado	NICSP 39 julio de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
104	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
105	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
106	Eliminado	NICSP 39 julio de 2016
107	Eliminado	NICSP 39 julio de 2016
129	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
130	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
132	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
154A	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
154B	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
154C	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017

Enero de 2015

**NICSP 33—ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE
LAS NORMAS INTERNACIONALES DE
CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO DE BASE
DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO) (NICSP)**

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2–8
Definiciones.....	9–14
Fecha de adopción de las NICSP	10
Primeros estados financieros conforme a las NICSP	11
Base contable anterior.....	12
Estados financieros de transición conforme a las NICSP.....	13–14
Reconocimiento y medición	15–22
Políticas contables.....	15
Excepciones a la aplicación retroactiva de las NICSP.....	16–22
Presentación razonable y conformidad con las NICSP.....	23–26
Exenciones que afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición	33–62
Periodo de exención de transición de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos.....	36–62
Exenciones que no afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de adopción	63–134
El uso del costo atribuido para medir activos o pasivos.....	64–70
El uso del costo atribuido para medir los activos adquiridos a través de una transacción sin contraprestación	71

El uso del costo atribuido para inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas (NICSP 34)	72–73
Fecha en la que el costo atribuido puede ser determinado	74–76
NICSP 1 Presentación de Estados Financieros.....	77–84
NICSP 4, Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	85–87
NICSP 5, Costos por Préstamos	88–90
NICSP 10, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	91–94
NICSP 13, Arrendamientos	95–96
NICSP 18, Información Financiera por Segmentos	97
NICSP 21, Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo	98–100
NICSP 39, Beneficios a los Empleados.....	101–107
NICSP 26, Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo	108–110
NICSP 28, Instrumentos financieros: Presentación.....	111–112
NICSP 29, Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición	113–122
NICSP 30, Instrumentos financieros: Información a revelar.....	123–124
NICSP 31, Activos Intangibles.....	125–126
NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios	127–128
NICSP 34, Estados Financieros Separados, NICSP 35, Estados Financieros Consolidados y	
NICSP 36 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	129–130
NICSP 35, Estados Financieros Consolidados	131
NICSP 37, Acuerdos Conjuntos	132–134
Información a revelar	135-152
Explicación de la transición a las NICSP	141
Conciliaciones	142-147

Información a revelar cuando se use el costo atribuido para inventarios, propiedades, planta y equipo, activos intangibles, instrumentos financieros o activos de concesión de servicios.....	148
Información a revelar cuando el costo atribuido se usa para inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos o asociadas.....	149–150
Exenciones de los requerimientos de la información a revelar en las NICSP durante el periodo de transición	151–152
Disposiciones de transición	153
Fecha de vigencia	154
Apéndice A: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* se establece en los párrafos 1 a 154. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 33 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3,

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es proporcionar guías a una entidad que adopta por primera vez las NICSP para preparar y presentar los estados financieros que surgen de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), para facilitar información de alta calidad:
 - (a) que proporcione información transparente sobre la transición de una entidad que adopta por primera vez las NICSP a las NICSP de base de acumulación (o devengo);
 - (b) que proporcione un punto de partida adecuado para la contabilización de acuerdo con las NICSP de base de acumulación (o devengo) independientemente de la base contable que haya usado la entidad que adopta por primera vez las NICSP antes de la fecha de adopción; y
 - (c) donde los beneficios se espera que superen los costos.

Alcance

2. **Una entidad aplicará esta NICSP cuando prepare y presente sus estados financieros anuales en el momento de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) y durante la transición a éstas.**
3. Esta NICSP se aplica cuando una entidad adopte por primera vez las NICSP de base de acumulación (o devengo) y durante el periodo de transición permitido en esta NICSP. No será de aplicación cuando, por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP:
 - (a) detiene la presentación de los estados financieros según los requerimientos establecidos, si los ha presentado anteriormente junto con otro conjunto de estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo);
 - (b) presentó estados financieros en el periodo sobre el que se informa anterior según los requerimientos establecidos, y tales estados financieros contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo); o
 - (c) presentó estados financieros en el periodo sobre el que se informa anterior que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de

cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo), incluso si los auditores modificaron su opinión en el informe de auditoría sobre tales estados financieros.

4. Esta Norma se aplicará desde la fecha en la que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utilice las NICSP de base de acumulación (o devengo) y durante el periodo de transición. Esta Norma permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique las exenciones y disposiciones de transición que puedan afectar a la presentación razonable. Cuando se apliquen estas disposiciones y exenciones de transición, se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP revele información sobre las disposiciones y exenciones de transición adoptadas, y el progreso hacia la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo).
5. Al final del periodo de transición, una entidad que adopta por primera vez las NICSP debe cumplir con los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación del resto de NICSP de base de acumulación (o devengo) para afirmar que cumple con las NICSP de base de acumulación (o devengo), tal como requiere la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*.
6. Esta NICSP no afectará a los cambios en las políticas contables hechos por una entidad que ya hubiera adoptado las NICSP. Tales cambios son objeto de:
 - (a) requerimientos relativos a cambios en políticas contables, contenidos en la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; y
 - (b) requerimientos transitorios específicos contenidos en otras NICSP. Las disposiciones de transición contenidas en otras NICSP se aplicarán solo a los cambios en las políticas contables que realice una entidad que ya esté usando las NICSP de base de acumulación (o devengo); pero no serán de aplicación en la transición a las NICSP de una entidad que las adopta por primera vez, salvo por lo especificado en esta NICSP.
7. **[Eliminado]**
8. **[Eliminado]**

Definiciones

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

Fecha de adopción de las NICSP es la fecha en que una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez, y es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza las NICSP de base de acumulación (o devengo) y para el cual la entidad presenta sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Costo atribuido es un importe usado como sustituto del costo o del costo depreciado en una fecha determinada.

Primeros estados financieros conforme a las NICSP son los primeros estados financieros anuales en los que la entidad cumple con las NICSP de base de acumulación (o devengo) y puede hacer una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP porque adoptó una o más exenciones de transición de esta NICSP que no afectan a la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

Entidad que adopta por primera vez las NICSP es una entidad que adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez y presenta sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Estado de situación financiera de apertura es el estado de situación financiera de una entidad que adopta por primera vez las NICSP en la fecha de adopción de las NICSP.

Periodo de transición es el periodo durante el cual una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica una o más exenciones de esta NICSP antes de cumplir con las NICSP de base de acumulación (o devengo), y antes de poder hacer una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP.

Base contable anterior es la base contable que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utilizó inmediatamente antes de adoptar las NICSP de base de acumulación (o devengo).

Estados financieros de transición conforme a las NICSP son los primeros estados financieros preparados de acuerdo con las NICSP en los que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no puede hacer una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con el resto de las NICSP porque adoptó una o más exenciones de transición de esta NICSP que afectan a la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad de afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

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

Fecha de adopción de las NICSP

10. La fecha de adopción de las NICSP es la fecha en que una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez. Es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza las NICSP de base de acumulación (o devengo) y para el cual presenta sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones de esta NICSP que afectan la presentación razonable y el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) (véase los párrafos 36 a 62) al elaborar sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP, solo puede hacer una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) cuando las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando las partidas correspondientes se reconocen y miden o la información relevante se presente o revele en los estados financieros de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero). No debe describirse que los estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, a menos que cumplan con todos los requerimientos aplicables de las NICSP.

Primeros estados financieros conforme a las NICSP

11. Los primeros estados financieros de una entidad conforme a las NICSP, son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad que adopta por primera vez las NICSP, puede hacer una declaración, explícita y sin

reservas, contenida en tales estados financieros, del cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no utiliza las exenciones de esta NICSP que afectan a la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) (véanse los párrafos 36 a 62), sus primeros estados financieros siguientes a la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) serán también sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Base contable anterior

12. La base contable anterior es la base contable que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utilizó inmediatamente antes de adoptar las NICSP de base de acumulación (o devengo). Esta puede ser la base contable de efectivo, una base contable de acumulación (o devengo), una versión modificada de una u otra, u otra base establecida.

Estados financieros de transición conforme a las NICSP

13. Los primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP son los estados financieros anuales en los que una entidad pasa a las NICSP de base de acumulación (o devengo) y adopta ciertas exenciones de esta NICSP que afectan la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP adopta las exenciones de esta NICSP que afectan la presentación razonable y el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) (véase los párrafos 36 a 62) no podrá hacer una declaración explícita e incondicional de cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) hasta que las exenciones que dispensaron en esta NICSP hayan expirado o cuando las partidas correspondientes se reconocen y miden o la información relevante se haya presentado o revelado de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero). No debe describirse que los estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, a menos que cumplan con todos los requerimientos aplicables de las NICSP.
14. Los primeros estados financieros de transición de una entidad conforme a las NICSP son aquellos en los que la entidad pasa desde otra base contable:

- (a) con la que preparó sus estados financieros anteriores más recientes de acuerdo con la NICSP, *Información Financiera según la Base Contable de Efectivo*;
- (b) con la que presentó sus estados financieros anteriores más recientes:
 - (i) según requerimientos establecidos que no son congruentes en todos los aspectos con las NICSP;
 - (ii) de conformidad con las NICSP en todos los aspectos, salvo que tales estados financieros no hayan contenido una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP;
 - (iii) que contenían una declaración explícita de cumplimiento con algunas, pero no todas las NICSP, incluyendo la adopción de las exenciones proporcionadas en esta NICSP que afectan la presentación razonable y el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) (véanse los párrafos 36 a 62);
 - (iv) según requerimientos establecidos que no son congruentes con las NICSP, pero aplicando algunas NICSP individuales para contabilizar partidas para las que no existen requerimientos establecidos o
 - (v) según requerimientos establecidos, aportando una conciliación de algunos importes con los determinados de conformidad con las NICSP;
- (c) preparó los estados financieros conforme a las NICSP únicamente para uso interno, sin ponerlos a disposición de los usuarios externos;
- (d) preparó un paquete de información de acuerdo con las NICSP, a efectos de la consolidación, sin haber preparado un juego completo de estados financieros, según se define en la NICSP 1; o
- (e) no presentó estados financieros en periodos anteriores.

Reconocimiento y medición

Estado de situación financiera de apertura en el momento de la adopción de las NICSP

15. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP preparará y presentará un estado de situación financiera de apertura en la fecha de**

adopción de las NICSP. Éste es el punto de partida de su contabilidad según las NICSP de base de acumulación (o devengo).

Políticas contables

16. **En la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará de forma retroactiva los requerimientos de las NICSP excepto si fuera requerido o permitido de otra forma, en esta NICSP.**
17. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP usará las mismas políticas contables en su estado de situación financiera de apertura y en todos los periodos que se presenten excepto por lo especificado en los párrafos 36 a 134. Las políticas contables cumplirán con cada NICSP vigente en la fecha de adopción de las NICSP, excepto por lo especificado en los párrafos 36 a 134.**
18. Se requerirá que una entidad que adopta por primera vez las NICSP que aproveche las exenciones de los párrafos 36 a 134 modifique sus políticas contables después de que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando las partidas correspondientes se reconocen y miden o la información relevante se haya presentado o revelado de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).
19. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará las versiones de las NICSP de base de acumulación (o devengo) vigentes en la fecha de adopción de las NICSP. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP podrá aplicar una nueva NICSP que todavía no sea obligatoria, siempre que en ésta se permita la aplicación anticipada. Cualquier NICSP nueva que pase a estar vigente durante el periodo de transición se aplicará por una entidad que adopta por primera vez las NICSP desde la fecha en que esté vigente.
20. Excepto por lo señalado en los párrafos 36 a 134, una entidad que adopta por primera vez las NICSP deberá, en su estado de situación financiera de apertura:
 - (a) reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NICSP;
 - (b) no reconocer partidas como activos o pasivos si las NICSP no lo permiten;

- (c) reclasificar partidas reconocidas de acuerdo con bases contables anteriores como un tipo de activo, pasivo o componente de los activos netos/patrimonio, pero que conforme a las NICSP son un tipo diferente de activo, pasivo o componente de los activos netos/ patrimonio; y
 - (d) aplicar las NICSP al medir todos los activos y pasivos reconocidos.
21. Las políticas contables que utilice una entidad que adopta por primera vez las NICSP pueden diferir de las que usó al final de su periodo comparativo conforme a su base contable anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a las NICSP. Por ello, una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá esos ajustes en el saldo de apertura del resultado (ahorro o desahorro) acumulado en el periodo en el que las partidas se reconocen o miden (o, si procede, otra categoría de activos netos/patrimonio). Una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá estos ajustes en el primer periodo presentado.
22. Las disposiciones de transición contenidas en otras NICSP se aplicarán a los cambios en las políticas contables que realice una entidad que ya esté usando las NICSP de base de acumulación (o devengo). Las exenciones y disposiciones de transición de esta NICSP se aplicarán a una entidad que adopta por primera vez las NICSP que prepare y presente sus estados financieros anuales en el momento de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) y durante la transición a éstas.

Excepciones a la aplicación retroactiva de las NICSP

23. **Las estimaciones de una entidad que adopta por primera vez las NICSP realizadas conforme a las NICSP, en la fecha de su adopción, serán congruentes con las estimaciones hechas según la base contable anterior (después de realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), a menos que exista evidencia objetiva de que estas estimaciones eran incongruentes con los requerimientos de las NICSP.**
24. Esta NICSP prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de las NICSP de base de acumulación (o devengo). Después de la fecha de transición a las NICSP, una entidad que las adopta por primera vez puede recibir información sobre estimaciones hechas según la base contable anterior. De acuerdo con el párrafo 23, una entidad que adopta por primera vez las

NICSP tratará la obtención de esa información recibida de la misma forma que los sucesos que no requieren ajuste después del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con la NICSP 14 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*.

25. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar hacer estimaciones de acuerdo con las NICSP en la fecha de adopción de éstas o durante el periodo de transición que no se requerían en esa fecha según la base contable anterior. Para lograr la congruencia con la NICSP 14, esas estimaciones de acuerdo con las NICSP reflejarán las condiciones existentes en la fecha de adopción de éstas o en la fecha durante el periodo de transición. En concreto, las estimaciones, determinadas en la fecha de adopción de las NICSP o durante el periodo de transición, de los precios de mercado, tasas de interés o tasas de cambio, reflejarán las condiciones de mercado en esa fecha. Para activos no financieros, tales como propiedades, planta y equipo, las estimaciones sobre la vida útil de los activos, el valor o condición residual reflejan expectativas de la gerencia y juicios en la fecha de adopción de las NICSP o la fecha durante el periodo de transición.
26. Los párrafos 23 a 25 se aplicarán al estado de situación financiera de apertura. También se aplicarán a los periodos comparativos en los que una entidad opte por presentar información comparativa de acuerdo con el párrafo 78, en cuyo caso las referencias a la fecha de transición a las NICSP se reemplazarán por referencias relativas al final del periodo comparativo correspondiente.

Presentación razonable y conformidad con las NICSP

27. **Los primeros estados financieros según las NICSP de una entidad que las adopta por primera vez presentará fielmente la situación financiera, el rendimiento financiero, y los flujos de efectivo de la entidad. Esta presentación razonable requiere proporcionar la representación fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en las NICSP. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones de los párrafos 36 a 62, estas exenciones afectarán la presentación razonable de los estados financieros y la capacidad de la entidad que adopta por primera vez las NICSP, hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando las partidas correspondientes se reconozcan y midan o la información relevante se**

haya presentado o revelado de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

28. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP afirmará el cumplimiento total con éstas solo cuando haya cumplido con todos los requerimientos de las NICSP aplicables vigentes en esa fecha, sujeta al párrafo 11. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza una o más de las exenciones de los párrafos 36 a 62, se verá afectada la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Una entidad cuyos estados financieros cumplan con las NICSP hará una afirmación explícita y sin reservas sobre este cumplimiento en las notas. Los estados financieros no describirán que cumplen con las NICSP a menos que cumplan con todos los requerimientos de las NICSP, y se calificarán como estados financieros que cumplen las NICSP de base de acumulación (o devengo).**
29. De acuerdo con el párrafo 29 de la NICSP 1 la presentación razonable se logra en casi todas circunstancias cumpliendo con las NICSP aplicables. Para que una entidad que adopta por primera vez las NICSP señale el cumplimiento total con éstas, necesita cumplir con todos los requerimientos de la NICSP aplicables para asegurar que la información se presenta de forma que satisface las características cualitativas, sujeta al párrafo 11.
30. Las exenciones de los párrafos 36 a 62 proporcionan exención de los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación o revelación de las NICSP en la fecha de adopción de las NICSP y durante el periodo de transición. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por adoptar estas exenciones, pero considerará que la aplicación dichas exenciones afectará la presentación razonable de sus estados financieros y su capacidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) de acuerdo con los párrafos 27 y 28 hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando las partidas correspondientes se reconozcan y midan o la información relevante se haya presentado o revelado en los estados financieros de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero). Antes de hacer uso de estas exenciones, una entidad que adopta por primera vez las NICSP considerará todos los hechos y circunstancias relevantes y el efecto potencial sobre sus estados financieros.

31. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP evaluará si las exenciones de transición usadas afectan la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad de afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo).**
32. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza los tres años del periodo de exención de transición para el reconocimiento y medición de las multas de tráfico porque la información disponible es insuficiente sobre el valor de las multas emitidas, multas dadas de baja, los compromisos alcanzados con los infractores, etc. El periodo de exención no se aplica a ninguna otra clase de los ingresos sin contraprestación. Los ingresos recibidos de multas no son significativos en relación con los estados financieros en su conjunto. La entidad concluye que, adoptando la exención y disposiciones de transición, la presentación razonable y el cumplimiento con las NICSP no se verán afectadas. Como resultado, la entidad que adopta por primera vez las NICSP será todavía capaz de lograr la presentación razonable y afirmar el cumplimiento con éstas en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) o durante el periodo de transición.

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

33. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede adoptar las exenciones de los párrafos 36 a 62. Estas exenciones afectarán la presentación razonable de los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NICSP y su capacidad de afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición de acuerdo con los párrafos 27 y 28 mientras se apliquen. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP no aplicará estas exenciones por analogía a otras partidas.**
34. **A pesar de las exenciones proporcionadas por los párrafos 36 a 62, se recomienda que una entidad que adopta por primera vez las NICSP cumpla en su totalidad con todos los requerimientos aplicables de éstas tan pronto como sea posible.**
35. **En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique las exenciones de los párrafos 36 a 62, no se requiere que aplique cualquier presentación asociada o requerimientos de información a**

revelar de las NICSP aplicables hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o las partidas relevantes se reconozcan o midan en los estados financieros de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

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

Reconocimiento o medición de activos o pasivos

36. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no haya reconocido activos o pasivos según la base contable anterior, no se requiere que reconozca o mida los activos o pasivos siguientes para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP:
- (a) inventarios (véase la NICSP 12, *Inventarios*);
 - (b) Propiedades de inversión (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*);
 - (c) Propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*);
 - (d) Planes de beneficios definidos y otros beneficios de los empleados a largo plazo (véase la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*);
 - (e) Activos biológicos y actividad agrícola (véase la NICSP 27, *Agricultura*);
 - (f) Activos intangibles (véase la NICSP 31, *Activos Intangibles*);
 - (g) Activos de concesión de servicios y pasivos relacionados, según el modelo del pasivo financiero o modelo de la concesión de un derecho al operador (véase la NICSP 32 *Acuerdos de Concesión de Servicios: Concedente*); e
 - (h) Instrumentos financieros (véase la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*).
37. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica la exención del párrafo 36(d), reconocerá al mismo tiempo la obligación y cualquier activo del plan relacionado.

38. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP haya reconocido activos o pasivos según la base contable anterior, no se requiere que cambie sus políticas contables con respecto a la medición de estos activos o pasivos para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP.**
39. Sujeta a los párrafos 36 y 38, no se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP cambie sus políticas contables con respecto al reconocimiento o medición de activos o pasivos para periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP. Las exenciones de transición de los párrafos 36 y 38 pretenden dar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo para desarrollar modelos fiables¹ de reconocimiento o medición de sus activos o pasivos durante el periodo de transición. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede aplicar políticas contables para el reconocimiento o medición de dichos activos o pasivos que no cumplen con las disposiciones de otras NICSP.
40. **Sujeta a las disposiciones de los párrafos 36 a 38, una entidad que adopta por primera vez las NICSP solo cambiará sus políticas contables durante el periodo de transición para ajustarse a las políticas contables de las NICSP de base de acumulación (o devengo), y puede conservar sus políticas contables existentes hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando las partidas correspondientes se reconozcan o mida en los estados financieros de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero). Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede cambiar sus políticas contables con respecto al reconocimiento o medición de los activos o pasivos clase por clase o categoría por categoría cuando el uso de clases o categorías esté permitida en las NICSP aplicables.**
41. **En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique las exenciones de los párrafos 36 y 38, que permiten un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir activos financieros, no se requiere que reconozca o mida los ingresos relacionados en los términos de la NICSP 9 *Ingresos de Transacciones con***

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

Contraprestación, u otras cuentas por cobrar liquidadas en efectivo u otro activo financiero en los términos de la NICSP 23 Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias).

Reconocimiento o medición de ingresos sin contraprestación

42. **No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP cambie sus políticas contables con respecto al reconocimiento y medición de los ingresos sin contraprestación para periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede cambiar sus políticas contables con respecto a los ingresos de transacciones sin contraprestación para cada tipo de ingreso.**
43. La disposición de transición del párrafo 42 pretende dar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo para desarrollar modelos fiables para reconocer y medir los ingresos de transacciones sin contraprestación de acuerdo con la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* durante el periodo de transición. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede aplicar políticas contables para el reconocimiento o medición de los ingresos sin contraprestación que no cumplen con las disposiciones de la NICSP 23. La disposición de transición del párrafo 42 permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique la NICSP 23 progresivamente a diferentes clases de ingresos de transacciones sin contraprestación. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede ser capaz de reconocer y medir impuestos sobre la propiedad y algunas otras clases de transferencias de acuerdo con la NICSP 23 desde la fecha de adopción de las NICSP, pero puede necesitar hasta tres años para desarrollar por completo un modelo fiable para medir ingresos por el impuesto a las ganancias.

Otras exenciones

NICSP 5, Costos por Préstamos

44. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique la exención del párrafo 36 que permite un periodo de dispensa de transición para no reconocer o medir activos, y opta por contabilizar los costos por préstamos en términos del tratamiento alternativo permitido, no se requiere que capitalice los costos por préstamos en los activos que cumplen los requisitos para los que la fecha de inicio para la**

capitalización es anterior a la de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o cuando los activos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

45. El párrafo 36 permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reconozca o mida los activos de acuerdo con las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32 para un periodo de hasta tres años desde la fecha de adopción de las NICSP. Durante este periodo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar considerar los requerimientos de éstas al mismo tiempo que la capitalización de los costos por préstamos cuando aplique el método alternativo permitido. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha el periodo exención de transición para el reconocimiento o medición de activos de acuerdo con las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32, no se requiere que capitalice los costos por préstamos incurridos en activos que cumplen los requisitos anteriores o durante el periodo de transición. Solo cuando las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado, o cuando los activos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero) se permitirá que una entidad que adopta por primera vez las NICSP capitalice los costos por préstamos incurridos en los activos que cumplen los requisitos de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido.

NICSP 13, Arrendamientos

46. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención del párrafo 36 que permite un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer activos, no se requiere que aplique los requerimientos relacionados con los arrendamientos financieros hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado, o cuando los activos correspondientes se reconozcan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).**
47. Esta NICSP concede a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de hasta tres años desde la fecha de adopción de las NICSP para no reconocer activos de acuerdo con las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32. Durante este periodo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar considerar los requerimientos de reconocimiento de éstas al mismo tiempo que considera el reconocimiento de los arrendamientos financieros en esta

NICSP. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención de acuerdo con las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32 no se requiere que reconozca activos o pasivos por arrendamientos financieros hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado, o cuando los activos correspondientes se reconozcan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

NICSP 19, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

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

50. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención del párrafo 48, reconocerá o medirá la obligación y cualquier activo relacionado al mismo tiempo.**

NICSP 20, Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

51. **No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP revele sus relaciones y transacciones con partes relacionadas e información sobre el personal clave de la gerencia para periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP.**
52. **A pesar de la disposición de transición del párrafo 51, se recomienda que una entidad que adopta por primera vez las NICSP revele información sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas e informen sobre el personal clave de la gerencia que es conocido en la fecha de adopción de la NICSP.**

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

53. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no haya reconocido sus participaciones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos según la base contable anterior, no se requiere que reconozca o mida sus participaciones en otras entidades como una entidad controlada, asociada o negocio conjunto para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo).**
54. Sujeta al párrafo 53, no se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP cambie sus políticas contables con respecto al reconocimiento o medición de sus participaciones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos para periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP. La exención de transición del párrafo 53 pretende conceder a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo para identificar y clasificar adecuadamente sus participaciones en otras entidades como entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos durante el periodo de transición. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede aplicar políticas contables para el reconocimiento o medición de sus participaciones en

entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos que no cumplen con las disposiciones de otras NICSP.

NICSP 35 Estados Financieros Consolidados

55. **Sujeta al párrafo 53, una entidad que adopta por primera vez las NICSP presentará estados financieros consolidados a continuación de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo). Una entidad que adopta por primera vez las NICSP que presente estados financieros consolidados no se le requiere, sin embargo, eliminar todos los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades dentro de la entidad económica para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP.**
56. En el momento de la adopción de las NICSP, una entidad puede tener entidades controladas con un número significativo de transacciones entre éstas. Como consecuencia, al principio puede resultar difícil identificar algunas de las transacciones y saldos que sean necesarios eliminar a efectos de preparación de los estados financieros consolidados de la entidad económica. Por esta razón, el párrafo 55 dispensa de la eliminación total de los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades dentro de la entidad económica durante un periodo de tres años.
57. **A pesar de la exención de transición del párrafo 55, se recomienda que una entidad que adopta por primera vez las NICSP elimine los saldos, transacciones, ingresos y gastos que se conozcan en la fecha de adopción de las NICSP para cumplir en su totalidad con las disposiciones de la NICSP 35 6-tan pronto como sea posible.**
58. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aprovechado la exención de transición del párrafo 53 o del párrafo 55, no presentará los estados financieros como estados financieros consolidados hasta que:**
- (a) **las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado; y**
 - (b) **sus participaciones en otras entidades hayan sido adecuadamente reconocidas o medidas como entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos; o**
 - (c) **se eliminen los saldos entre entidades, transacciones, ingresos y**

gastos entre entidades dentro de la entidad económica (lo que tenga lugar primero).

NICSP 36 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

59. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica el método de la participación al adoptar la NICSP 36, no se requiere que el inversor elimine su participación en el resultado (ahorro o desahorro) procedente de las transacciones ascendentes y descendentes entre el inversionista y su asociada o negocio conjunto para periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha entre los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP.**
60. En el momento de la adopción de las NICSP, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede ser un inversor en una o más asociadas o negocios conjuntos con un número significativo de transacciones ascendentes y descendentes entre el inversor y la participada. Por consiguiente, puede ser difícil identificar algunas transacciones ascendentes o descendentes en las que la participación del inversor en el resultado (ahorro o desahorro) de la asociada o negocio conjunto necesite ser eliminado al aplicar el método de la participación. Por esta razón, el párrafo 59 proporciona al inversor una exención de un periodo de hasta tres años para eliminar totalmente el resultado (ahorro o desahorro) en la asociada o negocio conjunto procedente de transacciones ascendentes o descendentes.
61. **A pesar de la exención de transición del párrafo 59, se recomienda que una entidad que adopta por primera vez las NICSP elimine su participación en el resultado (ahorro o desahorro) de asociadas o negocios conjuntos procedentes de transacciones ascendentes o descendentes que sean conocidas en la fecha de adopción de las NICSP para cumplir en su totalidad con las disposiciones de la NICSP 36 tan pronto como sea posible.**
62. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aprovechado la exención de transición del párrafo 53 o del párrafo 59 no presentará estados financieros en los que las inversiones en asociadas o negocios conjuntos se contabilicen usando el método de la participación hasta que:**
- (a) **las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado; y**

- (b) **las participaciones en otras entidades hayan sido adecuadamente reconocidas o medidas como asociadas o negocios conjuntos; o**
- (c) **su participación en el resultado (ahorro o desahorro) procedente de las transacciones ascendentes y descendentes entre el inversor y la participada se eliminen (lo que tenga lugar primero).**

NICSP 40, Combinaciones del Sector Público

- 62A. **Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica la exención del párrafo 36 que permite un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir los activos o pasivos, ésta puede ser una parte de una combinación del sector público durante dicho periodo de dispensa. No se requiere que la entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca o mida los activos o pasivos asociados con la combinación del sector público, hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o cuando los activos o pasivos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que ocurra primero).**
- 62B. **Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica la exención del párrafo 62A no reconocerá la plusvalía con respecto a una adquisición. La entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá la diferencia entre (a) y (b) siguiente en los activos netos/patrimonio:**
- (a) **La suma de:**
 - (i) **cualquier contraprestación transferida;**
 - (ii) **cualquier participación no controladora en una operación adquirida; y**
 - (iii) **cualquier participación en el patrimonio poseída anteriormente en una operación adquirida.**
 - (b) **Los importes netos de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos.**
- 62C. **La NICSP 40 se aplica de forma prospectiva. Por consiguiente, una entidad que adopta por primera vez las NICSP no ajustará los importes de la plusvalía reconocidos como un resultado de una combinación del sector público que tuvo lugar con anterioridad a la aplicación de la NICSP 40.**

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

63. Se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP adopte, o pueda decidir adoptar, las exenciones de los párrafos 64 a 134. Estas exenciones no afectarán la presentación razonable de los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NICSP y su capacidad de afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición de acuerdo con los párrafos 27 y 28 mientras se apliquen. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP no aplicará estas exenciones por analogía a otras partidas.

El uso del costo atribuido para medir activos o pasivos

64. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por medir los activos o pasivos siguientes a su valor razonable cuando no esté disponible información fiable del costo de los activos y pasivos y usar ese valor razonable como el costo atribuido para:
- (a) inventarios (véase la NICSP 12);
 - (b) propiedades de inversión, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP escoge usar el modelo del costo de la NICSP 16;
 - (c) propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17);
 - (d) activos intangibles, distintos de los generados internamente (véase la NICSP 31) que cumplen:
 - (i) los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 (excluyendo el criterio de medición fiable); y
 - (ii) los criterios de la NICSP 31 para evaluaciones (incluyendo la existencia de un mercado activo):
 - (e) instrumentos financieros (véase la NICSP 29); o
 - (f) activos de concesión de servicios (véase la NICSP 32).

65. El costo atribuido solo puede determinarse cuando el costo de adquisición del activo o pasivo no está disponible. El costo atribuido supone que la entidad había reconocido inicialmente el activo o el pasivo en una fecha dada. La depreciación o amortización posterior se basa en ese costo atribuido sobre la premisa de que el costo de adquisición es igual al costo atribuido. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por medir las propiedades, planta y equipo al costo atribuido en la fecha de adopción de las NICSP porque la información del costo del elemento de propiedades, planta y equipo no está disponible en esa fecha, y utiliza el valor razonable como su costo atribuido en esa fecha. Cualquier depreciación posterior se basa en el valor razonable determinado en esa fecha y comienza desde la fecha en que el costo atribuido ha sido determinado.
66. El uso del costo atribuido no se considera una revaluación o la aplicación del modelo de valor razonable para mediciones posteriores de acuerdo con otras NICSP.
67. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por usar el importe de revaluación de las propiedades, planta y equipo según su base contable anterior como costo atribuido si la revaluación fue, en la fecha de la revaluación, comparable, en general, al:**
- (a) **valor razonable; o**
 - (b) **al costo o al costo depreciado, según proceda, de acuerdo con las NICSP, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.**
68. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede haber establecido un costo atribuido de acuerdo con su base contable anterior para las propiedades, planta y equipo midiéndolo al valor razonable en una fecha determinada debido a un suceso específico:
- (a) Si la fecha de medición es la fecha de adopción de las NICSP o una fecha anterior a ésta, una entidad que adopta por primera vez las NICSP podrá usar tales medidas del valor razonable, provocadas por el suceso en cuestión, como el costo atribuido para las NICSP a la fecha de la medición.
 - (b) Si la fecha de medición es después de la fecha de adopción de las NICSP, pero durante el periodo de transición en el que la entidad que las adopta por primera vez aprovecha la exención que proporciona tres

años de periodo de dispensa de transición para no reconocer o medir ciertos activos, las medidas del valor razonable, provocadas por el suceso en cuestión pueden usarse como el costo atribuido cuando tenga lugar el suceso. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá los ajustes resultantes directamente en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado cuando el activo se reconozca o mida.

69. Para determinar el valor razonable de acuerdo con el párrafo 67, la entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará la definición de valor razonable y guías de otras NICSP aplicables para determinar el valor razonable del activo en cuestión. El valor razonable reflejará las condiciones existentes en la fecha en que se determinó.
70. **Si la evidencia del valor razonable basada en mercados fiables no está disponible para inventarios, o propiedades de inversión que es de una naturaleza especializada, para determinar un costo atribuido una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede considerar las alternativas de medición siguientes:**
- (a) **para inventarios, el costo de reposición corriente; y**
 - (b) **para propiedades de inversión de naturaleza especializada, el costo de reposición depreciado.**

El uso del costo atribuido para medir los activos adquiridos a través de una transacción sin contraprestación

71. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por medir un activo adquirido a través de una transacción sin contraprestación a su valor razonable cuando no esté disponible información fiable del costo del activo y usar ese valor razonable como su costo atribuido.**

El uso del costo atribuido para inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas (NICSP 34)

72. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP mide una inversión en una entidad controlada, negocio conjunto o asociada al costo en sus estados financieros separados, puede, en la fecha de adopción de las NICSP, optar por medir esa inversión a uno de los siguientes importes en sus estados de situación financiera separados de apertura:**

- (a) **al costo; o**
- (b) **al costo atribuido. El costo atribuido de esta inversión será su valor razonable (determinado de acuerdo con la NICSP 29) en la fecha de adopción de las NICSP de una entidad que adopta por primera vez éstas en los estados financieros separados.**

73. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede haber establecido un costo atribuido de acuerdo con su base contable anterior para una inversión en una entidad controlada, negocio conjunto o asociada midiéndolo a su valor razonable en una fecha determinada debido a un suceso específico: En estas circunstancias, una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará el párrafo 72(a) y (b).

Fecha en la que el costo atribuido puede ser determinado

74. **La fecha en la que se determina el costo atribuido puede variar dependiendo de si la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones que proporcionan un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir ciertos activos o pasivos. Cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención, el costo atribuido puede determinarse en cualquier fecha durante este periodo, o en la fecha en que expira la exención (la que tenga lugar antes), y se reconocerá de acuerdo con el párrafo 76. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no utiliza la exención, el costo atribuido se determinará al comienzo del primer periodo para el que la entidad que adopta por primera vez las NICSP presente estados financieros conforme éstas.**
75. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir ciertos activos o pasivos, puede determinar un costo atribuido para ese activo o pasivo en cualquier momento dentro del periodo de dispensa de transición de tres años.
76. **Cuando un costo atribuido se determina durante el periodo en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona tres años de transición para no reconocer o medir un activo o pasivo, reconocerá el ajuste contra el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el año en que el costo atribuido del activo o pasivo se reconozca o mida.**

NICSP 1 Presentación de Estados Financieros

Información comparativa

77. **Se recomienda a una entidad que adopta por primera vez las NICSP, pero no se le requiere, que presente información comparativa en sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP presentados de acuerdo con esta NICSP. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP presenta información comparativa, la presentará de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 1.**
78. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por presentar información comparativa, los estados financieros de transición conforme a las NICSP, o los estados financieros conforme a las NICSP presentados de acuerdo con esta NICSP incluirán:**
- (a) **un estado de situación financiera con información comparativa para el periodo precedente, y un estado de situación financiera de apertura al comienzo del periodo sobre el que se informa anterior a la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo);**
 - (b) **un estado del rendimiento financiero con información comparativa del periodo precedente;**
 - (c) **un estado de cambios en los activos netos/patrimonio con información comparativa del periodo precedente;**
 - (d) **un estado de flujos de efectivo con información comparativa del periodo precedente;**
 - (e) **una comparación del presupuesto y los importes reales para el año corriente como un estado financiero adicional separado o como una columna del presupuesto en los estados financieros si la entidad que adopta por primera vez las NICSP hace público su presupuesto aprobado; y**
 - (f) **notas relacionadas incluyendo información comparativa, y la información a revelar sobre ajustes significativos tal como requiere el párrafo 142.**
79. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por no presentar información comparativa, sus estados financieros de transición**

conforme a las NICSP siguientes a la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), o los estados financieros conforme a las NICSP presentados de acuerdo con esta NICSP incluirán:

- (a) **un estado de situación financiera, y un estado de situación financiera de apertura en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo);**
- (b) **un estado de rendimiento financiero;**
- (c) **un estado de cambios en los activos netos/patrimonio;**
- (d) **un estado de flujos de efectivo;**
- (e) **una comparación del presupuesto y los importes reales para el año corriente como un estado financiero adicional separado o como una columna del presupuesto en los estados financieros si la entidad que adopta por primera vez las NICSP hace público su presupuesto aprobado; y**
- (f) **notas relacionadas y la información a revelar sobre ajustes significativos tal como requiere el párrafo 142.**

80. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones de los párrafo 36 a 62 que conceden un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir una partida, la información comparativa para el año siguiente a la fecha de adopción de las NICSP se ajustará solo cuando la información esté disponible sobre las partidas después de su reconocimiento o medición durante el periodo de dispensa.**

81. La NICSP 1 requiere que una entidad presente información comparativa, respecto del periodo anterior, de todos los importes incluidos en los estados financieros. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención para no reconocer o medir una partida, presentará información comparativa durante el periodo de transición para una partida reconocida o medida durante ese periodo solo si se dispone de la información sobre la partida para el periodo comparativo. La entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 1 después de que haya ajustado sus primeros estados financieros conforme a éstas.

Información comparativa no conforme con las NICSP

82. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede presentar información comparativa de acuerdo con su base contable anterior. En los estados financieros que contengan información comparativa de acuerdo con la base contable anterior, la entidad que adopta por primera vez las NICSP calificará la información preparada usando la información sobre la base contable anterior como que no ha sido preparada de acuerdo con las NICSP y revelará la naturaleza de los ajustes principales que se requerirían para cumplir con las NICSP.
83. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP presenta información comparativa no conforme con las NICSP en sus primeros estados financieros conforme a las NICSP o primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP que siguen a su adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), las exenciones y disposiciones transitorias proporcionadas en esta Norma no se aplicarán a la información comparativa no conforme con las NICSP presentada en los primeros estados financieros conforme a las NICSP o primeros estados financieros de transición conforme a éstas.

Resúmenes históricos no conformes con las NICSP

84. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por presentar resúmenes históricos de información seleccionada para periodos anteriores al primer periodo para el que presenta estados financieros conforme a las NICSP. Esta NICSP no requiere que estos resúmenes cumplan con los requisitos de reconocimiento y medición de las NICSP. En los estados financieros que contengan resúmenes históricos de acuerdo con la base contable anterior, la entidad que adopta por primera vez las NICSP etiquetará la información sobre la base contable anterior de forma destacada como que no ha sido preparada de acuerdo con las NICSP y revelará la naturaleza de los ajustes principales que se requerirían para cumplir con éstas. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP no necesitará cuantificar dichos ajustes.

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

- 85. En la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que adopta por primera vez las NICSP no necesita cumplir con los requerimientos de las**

diferencias de conversión acumuladas que existan en esa fecha. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP hace uso de esta exención:

- (a) **las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas en la fecha de adopción de las NICSP; y**
- (b) **la pérdida o ganancia por la disposición posterior de cualquier negocio en el extranjero, excluirá las diferencias de conversión que hayan surgido antes de la fecha en que se adoptan las NICSP, e incluirá las diferencias de conversión posteriores a esta.**

86. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará el requerimiento de tratar la plusvalía (véase la NICSP 40) que surja en la adquisición de un negocio en el extranjero y los ajustes del valor razonable a los importes en libros de los activos y pasivos que surgen de la adquisición de ese negocio en el extranjero, como activos y pasivos de éste, de forma prospectiva en la fecha de adopción de las NICSP.**
87. Para aplicar la exención de transición del párrafo 85, una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reexpresará periodos anteriores para la adquisición de un negocio en el extranjero adquirido antes de la fecha de adopción de las NICSP y, por consiguiente, tratará, cuando proceda, la plusvalía y los ajustes del valor razonable que surjan de la adquisición como activos y pasivos de la entidad en lugar de como activos y pasivos del negocio en el extranjero. Por lo tanto, en este último caso, la plusvalía y los ajustes por aplicación del valor razonable, o bien se encuentran ya expresados en la moneda funcional de la entidad, o bien serán partidas no monetarias en moneda extranjera, que se presentan utilizando la tasa de cambio en la fecha de adquisición.

NICSP 5, Costos por Préstamos

88. **Se recomienda que una entidad que adopta por primera vez las NICSP, pero no se le requiere, que aplique los requerimientos de la NICSP 5 de forma retroactiva cuando adopte o cambie sus políticas contables sobre el tratamiento de referencia.**
89. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica o cambia sus políticas contables al tratamiento de referencia, se permite que designe cualquier fecha anterior a la de adopción de la NICSP y**

utilice la NICSP 5 de forma prospectiva a partir de esa de fecha designada.

90. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP cambia sus políticas contables al tratamiento alternativo permitido, los costos de préstamos incurridos antes y después de la fecha de adopción de las NICSP por activos que cumplen los requisitos para los cuales la fecha inicial para la capitalización es anterior a la fecha de adopción de las NICSP, se reconocerán de forma retroactiva de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido.**

NICSP 10, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

Hiperinflación grave

91. **Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP tiene una moneda funcional que fue, o es, la moneda de una economía hiperinflacionaria, determinará si estuvo sujeta a una hiperinflación grave antes de la fecha de adopción de las NICSP.**
92. La moneda de una economía hiperinflacionaria está sujeta a una hiperinflación grave si tiene las dos características siguientes:
- (a) no tiene disponible un índice general de precios fiable para todas las entidades con transacciones y saldos en la moneda; y
 - (b) no existe intercambiabilidad entre la moneda y una moneda extranjera relativamente estable.
93. La moneda funcional de una entidad que adopta por primera vez las NICSP deja de estar sujeta a hiperinflación grave en la fecha de normalización de la moneda funcional. Esa es la fecha en que la moneda funcional deja de tener una o ambas características del párrafo 94 o cuando se produce un cambio en la moneda funcional de la entidad que adopta por primera vez las NICSP a una moneda que no está sujeta a hiperinflación grave.
94. **Cuando la fecha de adopción de las NICSP de una entidad que adopta por primera vez las NICSP sea a partir de la fecha de normalización de la moneda funcional, dicha entidad puede optar por medir todos activos y pasivos mantenidos antes de la fecha de normalización de la moneda funcional al valor razonable en la fecha de adopción de las NICSP. La entidad que adopta por primera vez las NICSP puede utilizar ese valor**

razonable como el costo atribuido de esos activos y pasivos en el estado de situación financiera de apertura conforme a las NICSP.

NICSP 13, Arrendamientos

95. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP clasificará en la fecha de adopción de las NICSP todos los arrendamientos existentes como arrendamientos operativos o financieros sobre la base de las circunstancias existentes al comienzo del arrendamiento, en la medida en que estos sean conocidos en la fecha de adopción de las NICSP.**
96. **Si, sin embargo, el arrendatario y el arrendador han acordado cambiar las disposiciones del arrendamiento entre la fecha de comienzo del arrendamiento y la de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) de forma que hubiera dado lugar a una clasificación diferente del arrendamiento en la fecha de adopción, el acuerdo revisado se considerará como un nuevo acuerdo. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP considerará las disposiciones del nuevo acuerdo en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) al clasificar el arrendamiento como operativo o financiero.**

NICSP 18, Información Financiera por Segmentos

97. **No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP presente información segmentada para periodos sobre los que se informa que comiencen en la una fecha dentro de los tres años siguientes a la fecha de adopción de las NICSP.**

NICSP 21, Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo

98. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 21 de forma prospectiva desde la fecha de adopción de las NICSP, excepto en relación con los activos en los que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche la exención del párrafo 36, que concede un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir los activos. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32, aplicará la NICSP 21, cuando la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o los activos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).**

99. **En la fecha en que haya expirado la exención de transición que proporcionó la dispensa, o cuando los activos correspondientes se reconocen o miden en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), una entidad que adopta por primera vez las NICSP evaluará si existe alguna indicación de que los activos no generadores de efectivo reconocidos o medidos tienen deterioro de valor. Cualquier pérdida por deterioro de valor se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el periodo sobre el que se informa en el que expire la exención de transición o que se reconozcan o midan los activos correspondientes (lo que tenga lugar primero).**
100. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 21 de forma prospectiva. Esto significa que en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), o si una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha utilizado la dispensa de transición relativa al reconocimiento o medición de activos, solo cuando expire la exención de transición de tres años, o cuando los activos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), se requerirá que una entidad que adopta por primera vez las NICSP evalúe si existe una indicación de que los activos no generadores de efectivo incluidos en el estado de situación financiera de apertura presentan deterioro de valor.

NICSP 39, Beneficios a los Empleados

101. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche la exención del párrafo 26 reconocerá o medirá todos los beneficios a los empleados en la fecha de adopción de éstas, excepto por los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo.**

Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo

102. **En la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención de transición de tres años, la fecha en el que expira la exención, o cuando los pasivos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), una entidad que adopta por primera vez las NICSP determinará su pasivo inicial por planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo en la fecha en que:**

- (a) **el valor presente de la obligación en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha el periodo de dispensa de transición de tres años, la fecha en la que la exención expira, o cuando los pasivos correspondientes se reconocen o miden en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), usando el método de la unidad de crédito proyectada; y**
- (b) **menos el valor razonable, en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha el periodo de dispensa de transición de tres años, la fecha en la que la exención expira, o cuando los pasivos correspondientes se reconocen o miden en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), de los activos del plan (si los hubiere) con los que se cancelarán directamente las obligaciones; y**
- (c) **[eliminado]**

103. Si el pasivo inicial de acuerdo con el párrafo 102 es mayor o menor que el pasivo que se reconoció o midió al final del periodo comparativo según la base contable anterior de una entidad que adopta por primera vez las NICSP, ésta reconocerá ese incremento/disminución en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el periodo en el que las partidas se reconocen o miden.

104. El efecto del cambio en las políticas contables a la NICSP 39 incluye cualquier nueva medición surgida, si la hubiere, en periodos anteriores. Según su base contable anterior, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede no haber reconocido o medido los pasivos, en cuyo caso el incremento en el pasivo representará el importe total del pasivo menos el valor razonable, en la fecha de adopción de NICSP o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha el periodo de dispensa de transición de tres años, la fecha en la que exención expira, o cuando los pasivos correspondientes se reconocen o miden en los estados financieros (lo que tenga lugar primero) de cualquier activo del plan de acuerdo con el párrafo 102(b). Este incremento del pasivo se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado en el periodo en el que las partidas se reconocen o miden.

105. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP deberá reconocer todas nuevas mediciones acumuladas en el resultado (ahorro o

desahorro) acumulado del periodo en el que las partidas se reconocen y/o miden.

106. [eliminado]

107. [eliminado]

NICSP 26, Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo

108. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 26 de forma prospectiva desde la fecha de adopción de las NICSP, excepto en relación con los activos en los que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche la exención del párrafo 36, que concede un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir los activos. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32, aplicará la NICSP 26, cuando la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o los activos correspondientes se reconozcan o mida de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).**
109. **En la fecha en que haya expirado la exención de transición que proporcionó la dispensa, o cuando los activos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), una entidad que adopta por primera vez las NICSP evaluará si existe alguna indicación de que los activos no generadores de efectivo reconocidos o medidos tienen deterioro de valor. Cualquier pérdida por deterioro de valor se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en la fecha de adopción de las NICSP o en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado del periodo sobre el que se informa en el que expire la exención transitoria o que se reconozcan o midan los activos correspondientes (lo que tenga lugar primero).**
110. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 26 de forma prospectiva. Esto significa que en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), o si una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha utilizado la dispensa de transición relativa al reconocimiento o medición de activos, solo cuando expire la exención de transición de tres años, o cuando los activos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), se requerirá que una entidad que adopta por primera vez

las NICSP evalúe si existe una indicación de que los activos no generadores de efectivo incluidos en el estado de situación financiera de apertura tienen deterioro de valor.

NICSP 28, Instrumentos financieros: Presentación

111. **En la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que adopta por primera vez éstas evaluará las condiciones del instrumento financiero para determinar si contiene un componente de pasivo y un activo neto/patrimonio. Si el componente de pasivo deja de existir en la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que adopta por primera vez éstas no necesita separar el instrumento financiero compuesto en un componente de pasivo y un componente de activo neto/patrimonio.**
112. La NICSP 28 exige que la entidad divida un instrumento financiero compuesto en sus componentes separados de pasivo y activo neto/patrimonio. Si el componente de pasivo ha dejado de existir, la aplicación retroactiva de la NICSP 28 implica la separación de dos porciones del activo neto/patrimonio. Una porción estará en resultado (ahorro o desahorro) acumulado y representará la suma de los intereses totales acumulados (o devengados) por el componente de pasivo. La otra porción representará el componente original de los activos netos/ patrimonios. Sin embargo, esta NICSP, permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no separe estas dos partes si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de adopción de éstas.

NICSP 29, Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición

Designación de instrumentos financieros en la fecha de adopción de las NICSP o durante el periodo de transición

113. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede designar un activo financiero o pasivo financiero como un activo financiero o pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) que cumplen los criterios de designación de la NICSP 29, de acuerdo con el párrafo 114. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP revelará el valor razonable de los activos financieros y pasivos financieros designados en cada categoría en la fecha de designación, su clasificación e importe en libros.**

114. **La NICSP 29 permite que un activo financiero se designe en el reconocimiento inicial como disponible para la venta o que un instrumento financiero (siempre que cumpla ciertos criterios) se designar como activo financiero o pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados. A pesar de este requerimiento, se aplicarán excepciones en las siguientes circunstancias:**
- (a) **Se permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP realice una designación de disponible para la venta en la fecha de adopción de las NICSP.**
 - (b) **Se permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP designe, en la fecha de adopción de éstas, cualquier activo financiero o pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados siempre que el activo o pasivo cumpla los criterios del párrafo 10(b)(i), 10(b)(II) o 13 de la NICSP 29 en esa fecha.**

Baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros

115. **Excepto por lo permitido por el párrafo 116, una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de baja en cuentas de la NICSP 29 de forma prospectiva para transacciones que tuvieron lugar a partir de la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche las exenciones para no reconocer instrumentos financieros, la fecha en la que hayan expirado las exenciones que proporcionaron la dispensa o los se reconozcan los instrumentos financieros (lo que tenga lugar primero). Por ejemplo, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP diese de baja en cuentas activos financieros que no sean derivados o pasivos financieros que no sean derivados de acuerdo con base contable anterior, como resultado de una transacción que tuvo lugar antes de la fecha de adopción de las NICSP no reconocerá esos activos y pasivos de acuerdo con la NICSP 29 a menos que cumplan los requisitos para su reconocimiento como consecuencia de una transacción o suceso posterior.**
116. **A pesar de la disposición del párrafo 115, una entidad que adopta por primera vez las NICSP podrá utilizar los requerimientos de baja en cuentas de la NICSP 29 de forma retroactiva desde una fecha a elección de la entidad que adopta por primera vez las NICSP, siempre que la información necesaria para aplicar la NICSP 29 a activos financieros y pasivos financieros dados de baja en cuentas como resultado de**

transacciones pasadas, se obtuviese en el momento del reconocimiento inicial de esas transacciones.

Contabilidad de cobertura

117. **Como requiere la NICSP 29, una entidad que adopta por primera vez las NICSP, en la fecha de adopción de éstas o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP haya aprovechado la exención que le concede un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir instrumentos financieros, la fecha en la que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o el instrumento financiero haya sido reconocido o medido de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero):**
- (a) **medirá todos los derivados a valor razonable; y**
 - (b) **eliminará todas las pérdidas y ganancias diferidas, procedentes de derivados, que hubiera registrado según su base contable anterior como si fueran activos o pasivos.**
118. **En su estado de situación financiera de apertura conforme a las NICSP, una entidad que las adopta por primera vez no reflejará una relación de cobertura de un tipo que no cumpla las condiciones de la contabilidad de coberturas según la NICSP 29 (como sucede, por ejemplo, en muchas relaciones de cobertura donde el instrumento de cobertura es un instrumento de efectivo u opción emitida; o cuando la partida cubierta es una posición neta). Sin embargo, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP designó una posición neta como una partida cubierta de acuerdo con su base contable anterior, puede designar una partida individual dentro de esa posición neta como una partida cubierta de acuerdo con las NICSP, siempre que no lo haga después de la fecha de adopción de éstas o cuando aproveche la exención que proporciona un periodo de dispensa de tres años para no reconocer o medir instrumentos financieros, la fecha cuando la exención que proporciona la dispensa haya expirado o los instrumentos financieros correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).**
119. **Si, antes de la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que las adopta por primera vez aproveche la exención que proporciona un periodo de dispensa de tres años para no reconocer o medir instrumentos**

financieros, la fecha en la que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado, o los instrumentos financieros correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero), una entidad que adopta por primera vez las NICSP había designado una transacción como una cobertura pero ésta no cumple las condiciones para la contabilidad de coberturas de la NICSP 29, ésta aplicará los párrafos 102 y 112 de la NICSP 29 para discontinuar la contabilidad de coberturas. Las transacciones realizadas antes de la fecha de adopción de las NICSP o cuando una entidad que las adopta por primera vez haya aprovechado la exención que le concede un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir instrumentos financieros, la fecha en la que la exención de transición expira o el instrumento financiero haya sido reconocido o medido de acuerdo con NICSP 29 (lo que tenga lugar primero), no se designarán de forma retroactiva como coberturas.

Deterioro del valor de activos financieros

120. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de deterioro de valor de forma prospectiva desde la fecha de adopción de las NICSP, excepto en relación con los activos financieros cuando aproveche la exención de los párrafos 36, 38 y 42, que concede un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir los instrumentos financieros. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza el periodo proporcionado de dispensa de transición de tres años, aplicará las disposiciones de deterioro de valor cuando la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o los instrumentos financieros correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 29 (lo que tenga lugar primero).
121. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP, en la fecha de adopción de éstas, o cuando las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando los instrumentos financieros correspondientes se reconozcan o midan y la información correspondiente se haya presentado o revelado en los estados financieros de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero), evaluará en esa fecha si existe cualquier indicación de que el instrumento financiero reconocido o medido en el estado de situación financiera tenga deterioro de valor. Cualquier pérdida por deterioro de valor incurrida se

reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el periodo en el que el instrumento financiero se reconoce o mide.

122. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de deterioro de valor de forma prospectiva. Esto significa que en la fecha de adopción de la NICSP 29, cuando las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando los instrumentos financieros relevantes se reconozcan o midan, se requerirá que una entidad que adopta por primera vez las NICSP evalúe si existe una indicación de que el instrumento financiero tiene deterioro de valor. Cualquier pérdida por deterioro de valor se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en la fecha de adopción de las NICSP o en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el periodo sobre el que se informa en el que expire la exención que proporcionaron la dispensa, o que se reconozcan o midan los instrumentos financieros correspondientes (lo que tenga lugar primero).

NICSP 30, Instrumentos financieros: Información a revelar

123. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por presentar información comparativa de acuerdo con el párrafo 78, no se requiere que presente información sobre la naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros para el periodo comparativo de sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o de sus primeros estados financieros.**
124. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 30 de forma prospectiva desde la fecha de adopción de las NICSP, o cuando las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado, o cuando el instrumento financiero correspondiente se reconozca o mida de acuerdo con la NICSP 29 (lo que tenga lugar primero).

NICSP 31, Activos Intangibles

125. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá o medirá un activo intangible generado internamente si cumple la definición de un activo intangible y los criterios de reconocimiento de la NICSP 31, incluso si la entidad que adopta por primera vez las NICSP ha contabilizado como gasto, según la base contable anterior, el costo. Un costo atribuido puede no determinarse para activos intangibles generados internamente.

126. Como se requiere por el párrafo 20, se exige que una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca todos los activos que las NICSP obligan a reconocer. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá, por ello, cualquier activo intangible generado internamente si cumple la definición de un activo intangible y los criterios de reconocimiento de la NICSP 31, independientemente de si dichos costos fueron gasto según su base contable anterior.

NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios

Medición inicial del pasivo relacionado

127. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP elige medir los activos de concesión de servicios utilizando el costo atribuido, los pasivos relacionados se medirán de la siguiente forma:**
- (a) **para el pasivo según el modelo del pasivo financiero, los flujos de efectivo contractuales restantes especificados en el acuerdo vinculante y a la tasa establecida en la NICSP 32; o**
 - (b) **para el pasivo según el modelo de concesión de un derecho al operador, el valor razonable del activo menos cualquier pasivo financiero, ajustado para reflejar el periodo restante del acuerdo de concesión de servicios.**
128. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá o medirá cualquier diferencia entre el valor del activo y del pasivo financiero de la concesión del servicio según el modelo del pasivo financiero del párrafo 127 en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el periodo en el que se reconozcan o midan las partidas.**

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

129. **Si una entidad controlada pasa a ser una entidad que adopta por primera vez las NICSP después que su entidad controladora, excepto en el caso de la entidad controlada de una entidad de inversión, la entidad controlada medirá, en sus estados financieros, sus activos y pasivos por:**
- (a) **los importes en libros determinados de acuerdo con esta NICSP que se hubieran incluido en los estados financieros consolidados de la controladora, basados en la fecha de adopción de las NICSP de**

la entidad controlada, si no se realizaron ajustes para propósitos de consolidación y por los efectos de la combinación del sector público por la que la entidad controladora adquirió a la entidad controlada; o

- (b) **los importes en libros requeridos por el resto de esta NICSP, basados en la fecha de adopción a las NICSP de la entidad controlada. Estos importes pueden diferir de los descritos en (a):**
 - (i) **Cuando las exenciones previstas en esta NICSP den lugar a mediciones que dependen de la fecha de adopción de las NICSP.**
 - (ii) **Cuando las políticas contables aplicadas en los estados financieros de la entidad controlada difieran de las que se utilizan en los estados financieros consolidados. Por ejemplo, la entidad controlada puede emplear como política contable el modelo del costo de la NICSP 17, mientras que la entidad económica puede utilizar el modelo de revaluación.**

Una elección similar puede estar disponible para una asociada o negocio conjunto que adopta por primera vez las NICSP después de una entidad que tiene sobre ella influencia significativa o control en conjunto.

130. **Sin embargo, si una entidad controladora adopta por primera vez las NICSP después que su entidad controlada (o asociada o negocio conjunto), ésta, medirá, en sus estados financieros consolidados, los activos y pasivos de la entidad controlada (o asociada o negocio conjunto) por los mismos importes en libros que figuran en los estados financieros de la entidad controlada (o asociada o negocio conjunto), después de realizar los ajustes que correspondan al consolidar o aplicar el método de la participación, así como los que se refieran a los efectos de la combinación del sector público en la que la entidad controladora adquirió a la entidad controlada (o asociada o negocio conjunto) sujeta a las exenciones que pudieran adoptarse en los términos de esta NICSP. De forma similar, si una entidad controlada pasa a ser una entidad que adopta por primera vez las NICSP en sus estados financieros separados, antes o después que en sus estados financieros consolidados, medirá sus activos y pasivos por los mismos importes en ambos estados financieros, sujeta a las exenciones que puedan adoptarse según esta NICSP, excepto por los ajustes de consolidación.**

NICSP 35, Estados Financieros Consolidados

131. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP que es una entidad controlada evaluará si es una entidad de inversión sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), y medirá su inversión en cada entidad controlada al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo).**

NICSP 37, Acuerdos Conjuntos

132. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP contabilizó su inversión en un negocio conjunto según su base contable anterior utilizando la consolidación proporcional, la inversión en el negocio conjunto se medirá en la fecha de adopción como la suma del importe en libros de los activos y pasivos que la entidad consolidó anteriormente de forma proporcional, incluyendo la plusvalía comprada que surge de las transacciones de adquisición (véase la NICSP 40).**
133. **El saldo de apertura de la inversión determinado de acuerdo con el párrafo 132 se considerará como el costo atribuido de la inversión en el reconocimiento inicial. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP comprobará si la inversión tiene deterioro de valor en la fecha de adopción, independientemente de si existe alguna indicación de que ésta pueda tener deterioro de valor. Cualquier pérdida por deterioro de valor se ajustará en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado en la fecha de adopción.**
134. **Si el agregado de todos los activos y pasivos anteriormente consolidados proporcionalmente da lugar a un activo neto negativo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP evaluará si tiene obligaciones legales o implícitas en relación con el activo neto negativo y, si es así, la entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá el pasivo que corresponda. Si la entidad que adopta por primera vez las NICSP concluye que no tiene obligaciones legales o implícitas en relación con activos netos negativos, no reconocerá el pasivo que corresponda pero ajustará el resultado (ahorro o desahorro) en la fecha de adopción. La entidad que adopta por primera vez las NICSP revelará este hecho, junto con su participación no reconocida acumulada de pérdidas de sus**

negocios conjuntos en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo).

Información a revelar

135. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP con estados financieros que cumplen con los requerimientos de esta NICSP, mientras aprovecha las exenciones y disposiciones de transición que afectan la presentación razonable y su capacidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo), realizará una declaración explícita e incondicional de cumplimiento con esta NICSP en las notas a los estados financieros. Esta declaración se acompañará de una declaración de que los estados financieros no cumplen en su totalidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).**
136. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones de transición de esta NICSP, revelará:**
- (a) **la medida en que ha aprovechado las exenciones de transición que afectan la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo); o**
 - (b) **la medida en que ha aprovechado las exenciones de transición que no afectan la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo).**
137. **En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aprovechado las exenciones y disposiciones de transición de esta NICSP que afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) en relación con activos, pasivos, ingresos o gastos, revelará:**
- (a) **el progreso realizado hacia el reconocimiento, medición, presentación o revelación de activos, pasivos, ingresos o gastos de acuerdo con los requerimientos de las NICSP aplicables;**
 - (b) **los activos, pasivos, ingresos o gastos que se hayan sido reconocidos y medidos según una política contable que no es congruente con los requerimientos de las NICSP aplicables;**

- (c) **los activos, pasivos, ingresos o gastos que no hayan sido medidos, presentados o revelados en el periodo sobre el que se informa anterior, pero que ahora se reconocen o miden o presentan o revelan;**
 - (d) **la naturaleza e importe de los ajustes reconocidos durante el periodo sobre el que se informa; y**
 - (e) **una indicación de cómo y cuándo tiene intención de cumplir en su totalidad con los requerimientos de las NICSP aplicables.**
138. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención de transición para no eliminar algunos saldos, transacciones, ingresos y gastos o cuando aplica la dispensa de transición de tres años para reconocer o medir sus participaciones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos del párrafo 55, revelará la naturaleza de los saldos, transacciones, ingresos y gastos o transacciones ascendentes o descendentes que hayan sido eliminadas durante el periodo sobre el que se informa.**
139. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no puede presentar estados financieros consolidados debido a las exenciones y disposiciones de transición adoptadas de los párrafos 58 a 62, revelará:**
- (a) **la razón por la que los estados financieros, inversiones en asociadas o participaciones en negocios conjunto no pudieran presentarse como estados financieros consolidados; y**
 - (b) **una indicación de cuándo la entidad que adopta por primera vez las NICSP podrá presentar estados financieros consolidados.**
140. Los requerimientos de información a revelar de los párrafos 135 y 139 ayudarán a los usuarios a seguir el progreso de la entidad que adopta por primera vez las NICSP para adecuar sus políticas contables a los requerimientos de las NICSP aplicables durante el periodo de transición.

Explicación de la transición a las NICSP

141. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP revelará:**
- (a) **Fecha de adopción de las NICSP; e**
 - (b) **información y explicaciones sobre la forma en que la transición desde la base contable anterior a las NICSP afectó su situación**

financiera, y cuando proceda, su rendimiento financiero y flujos de efectivo presentados.

Conciliaciones

142. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP presentará en las notas a sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP:

- (a) una conciliación de sus activos netos/patrimonio presentados de acuerdo con su base contable anterior con el saldo de apertura de los activos netos/patrimonio en la fecha de adopción de las NICSP; y**
- (b) una conciliación de su resultado (ahorro o desahorro) de acuerdo con su base contable anterior con el saldo de apertura del resultado (ahorro o desahorro) en la fecha de adopción de las NICSP.**

No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP que haya aplicado una base contable de efectivo en sus estados financieros anteriores presente estas conciliaciones.

143. La conciliación presentada de acuerdo con el párrafo 142 proporcionará detalle suficiente, tanto cuantitativo como cualitativo, para permitir a los usuarios comprender los ajustes significativos al estado de situación financiera de apertura y, cuando proceda, al estado del rendimiento financiero de apertura presentado de acuerdo con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Cando se incluyan explicaciones narrativas en otros documentos públicos emitidos junto con los estados financieros, se incluirá una referencia cruzada a estos documentos en las notas.

144. Si una entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada conforme a la base contable anterior, las conciliaciones requeridas por el párrafo 142 distinguirán las correcciones de tales errores de los cambios en las políticas contables.

145. Si una entidad no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o en sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

146. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche las exenciones de los párrafos 36 a 43, que conceden un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir partidas,

presentará como parte de las notas, una conciliación de partidas que han sido reconocidas o medidas durante el periodo sobre el que se informa cuando estas partidas no estuvieran incluidas en los estados financieros presentados anteriormente. La conciliación se presentará en cada periodo cuando se reconozcan o midan nuevas partidas de acuerdo con esta NICSP.

147. La conciliación presentada de acuerdo con el párrafo 146 proporciona suficiente detalle para permitir a los usuarios comprender qué partidas se han reconocido o medido durante el periodo sobre el que se informa cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP adopta una o más de las exenciones que proporcionan un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir una partida. La conciliación explicará los ajustes al estado de situación financiera presentado anteriormente y, cuando proceda, el estado de rendimiento financiero presentado con anterioridad en cada periodo cuando las nuevas partidas se reconocen o miden de acuerdo con esta NICSP.

Información a revelar cuando se use el costo atribuido para inventarios, propiedades, planta y equipo, activos intangibles, instrumentos financieros o activos de concesión de servicios

148. **Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza el valor razonable, o la alternativa de los párrafos 64, 67 o 70, como costo atribuido en sus estados financieros para inventarios, propiedades, planta y equipo, activos intangibles, instrumentos financieros o activos de concesión de servicios revelará:**
- (a) **la suma de los valores razonables u otras alternativas de medición que se consideraron al determinar el costo atribuido;**
 - (b) **el ajuste agregado de los importes en libros reconocidos según la base contable anterior; y**
 - (c) **si el costo atribuido se determinó en la fecha de adopción de las NICSP o durante el periodo de transición.**

Información a revelar cuando el costo atribuido se usa para inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos o asociadas

149. **Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza el valor razonable como costo atribuido en su estado de situación financiera de**

apertura para una inversión en una entidad controlada, negocio conjunto o asociada en sus estados financieros separados, sus estados financieros separados revelarán:

- (a) **la suma del costo atribuido de esas inversiones para las que el costo atribuido es su valor razonable; y**
- (b) **el ajuste agregado de los importes en libros presentados según la base contable anterior.**

150. Se revelarán los requerimientos de información a revelar requeridos por los párrafos 148 y 149 en cada periodo cuando se reconozcan o midan nuevas partidas hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando los activos relevantes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

Exenciones de los requerimientos de la información a revelar en las NICSP durante el periodo de transición

151. En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche la exención que proporciona un periodo de dispensa de tres años para no reconocer o medir partidas, no se requiere que aplique cualquier requerimiento de presentación o información a revelar asociado relacionado con estas partidas como requerían las NICSP 1, NICSP 18 o las NICSP aplicables hasta el momento en que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando las partidas relevantes hayan sido reconocidas o medidas de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

152. A pesar de la disposición de transición del párrafo 151, se recomienda que una entidad que adopta por primera vez las NICSP revele la información requerida por las NICSP 1, NICSP 18 o las NICSP aplicables tan pronto como sea posible.

Disposiciones de transición

153. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha adoptado las disposiciones de transición existentes en otras NICSP de base de acumulación (o devengo), continuará aplicando estas disposiciones de transición hasta que expiren o las partidas correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero). Si la entidad que adopta por primera vez las NICSP opta

por adoptar las exenciones de transición en esta NICSP, el periodo de dispensa aplicado al adoptar las NICSP de base de acumulación (o devengo), puede no ser mayor que el periodo de dispensa proporcionado en esta NICSP.

Fecha de vigencia

154. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará esta Norma si sus primeros estados financieros conforme a las NICSP corresponden a un periodo que comience a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada.**
- 154A. **Los párrafos 7 y 8 fueron eliminados por La Aplicabilidad de las NICSP, emitida en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar este hecho.**
- 154B. **Los párrafos 36, 102, 104 y 105 fueron modificados y los párrafos 106 y 107 fueron eliminados por la NICSP 39, Beneficios a los Empleados, emitida en julio de 2016. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho y aplicar al mismo tiempo la NICSP 39.**
- 154C. **La NICSP 40, Combinaciones del Sector Público, emitida en enero de 2017 modificó los párrafos 86, 129, 130 y 132 y añadió los párrafos 62A a 62C. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, deberá revelar este hecho y aplicar al mismo tiempo la NICSP 40.**

Apéndice A

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las Conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 33, pero no son parte de la misma.

Antecedentes

- FC1. Antes del desarrollo de la NICSP 33, no había una Norma que abordase las cuestiones que plantea la adopción por primera vez de las NICSP. Como resultado, el IPSASB aprobó un proyecto en junio de 2011 para desarrollar un conjunto integral de principios para ser usados por las entidades en el momento de la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de base de acumulación (o devengo) (NICSP).
- FC2. Aunque esta NICSP tiene Guía de Implementación, no está dentro del alcance de este proyecto desarrollar guías prácticas más detalladas sobre la adopción por primera vez de las NICSP. El IPSASB es de la opinión de que puesto que es probable que las cuestiones específicas relacionadas con la adopción por primera vez varíen de una jurisdicción a otra, y debido a que el punto de partida para las entidades que adoptan por primera vez las NICSP varía dependiendo de su base contable anterior, las jurisdicciones individualmente necesitan desempeñar un papel en el desarrollo de unas guías de implementación adicionales para ayudar a las entidades que adoptan por primera vez las NICSP en su transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo).
- FC3. Esta NICSP aborda la transición desde una base de efectivo o una base de acumulación (o devengo) según otro marco de información, o una versión modificada de la base contable de efectivo o de acumulación (o devengo). Por consiguiente, el IPSASB acordó que el proyecto no es un proyecto de convergencia de las NIIF.
- FC4. El IPSASB, sin embargo, consideró las exenciones de transición incluidas en la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, así como las disposiciones de transición incluidas en juego existente de NICSP, al desarrollar esta NICSP.
- FC5. Al desarrollar esta NICSP, el IPSASB estuvo de acuerdo en que, puesto que esta NICSP no es un proyecto de convergencia, todas las disposiciones y exenciones de transición deben incluirse en un pronunciamiento único. En comparación con la NIIF 1, el IPSASB estuvo de acuerdo en que no deben

incluirse como apéndices disposiciones y exenciones de transición, puesto que esto podría confundir a los preparadores de los estados financieros si las disposiciones y exenciones están dispersas por toda la Norma.

- FC6. Las exenciones de transición proporcionadas en esta NICSP sustituirán muchas de las disposiciones de transición de las NICSP una vez se apliquen.
- FC7. Cuando el IPSASB emita nuevos pronunciamientos, considerará las disposiciones de transición específicas a incluir en esta NICSP que dispensarán a una entidad que adopta por primera vez las NICSP. Las disposiciones de transición para entidades que ya aplican las NICSP de base de acumulación (o devengo) se incluirán en estos nuevos pronunciamientos que se desarrollan.

Alcance

- FC8. Esta NICSP se aplica cuando una entidad adopta por primera vez las NICSP de base de acumulación (o devengo) para la primera vez y durante el periodo de tránsito a las NICSP de base de acumulación (o devengo) en la medida en que haya adoptado una o más de las exenciones y disposiciones de transición de estas NICSP. Esta NICSP dispensa a una entidad que adopta por primera vez las NICSP de presentar sus estados financieros, y concede a una entidad que adopta por primera vez las NICSP exenciones voluntarias durante el periodo de transición.
- FC9. Esta NICSP requiere que una entidad cumpla con cada NICSP vigente en la fecha de adopción, pero concede exenciones limitadas de los requerimientos en ciertas áreas cuando los beneficios para los usuarios de los estados financieros son menores que los costos de cumplir con esos requerimientos. Se prohíbe la aplicación retroactiva de algunas NICSP, concretamente cuando requieren juicio por parte de la gerencia sobre condiciones pasadas.
- FC10. Las exenciones proporcionadas en esta NICSP pueden sustituir algunos de los requerimientos de las NICSP de base de acumulación (o devengo) existentes durante la transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo).
- FC11. La fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP elige adoptar las NICSP de base de acumulación (o devengo). Si, en la fecha de adopción de las NICSP de base

de acumulación (o devengo) una entidad que adopta por primera vez las NICSP elige aplicar una o más de las exenciones o disposiciones voluntarias que afectan la presentación razonable y la capacidad de la entidad que adopta por primera vez las NICSP para afirmar el cumplimiento con NICSP, presentará los estados financieros de transición conforme a las NICSP durante el periodo de transición. Al final del periodo de transición, la entidad que adopta por primera vez las NICSP debe cumplir con los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación del resto de NICSP de base de acumulación (o devengo) para afirmar que cumple con las NICSP de base de acumulación (o devengo) tal como requiere la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*, aun cuando la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) pudieran haber estado en un momento anterior.

- FC12. Si, sin embargo, en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por no aplicar una o más de las exenciones o disposiciones que afectan la presentación razonable y la capacidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo), puede presentar los estados financieros conforme a las NICSP durante el periodo de transición. Los estados financieros conforme a las NICSP son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta por primera vez las NICSP, puede hacer una declaración, explícita e incondicional, en tales estados financieros, del cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no utiliza las exenciones de esta NICSP que afectan a la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo), sus primeros estados financieros siguientes a la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) pudieran ser también sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Desarrollo de criterios para elaborar y evaluar exenciones de transición

- FC13. Al desarrollar las exenciones de transición de esta NICSP, el IPSASB desarrolló un conjunto de criterios basados en cuáles fueran probablemente a ser las necesidades de información de los usuarios en la adopción y transición de las NICSP de base de acumulación (o devengo), tal como establece el Capítulo 2 del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el

Marco Conceptual). Estos criterios se usaron para evaluar estas disposiciones de transición, junto con una evaluación de las características cualitativas y restricciones de la información incluidas en los IFPG descritos en el Capítulo 3 del *Marco Conceptual*. Los resultados de estas evaluaciones se incluyen en los párrafos FC14 a FC19.

- FC14. Al desarrollar los requerimientos del estado de situación financiera de apertura de una entidad que adopta por primera vez las NICSP y al considerar las exenciones de transición, el IPSASB remitió al objetivo de los estados financieros, establecidos en el Capítulo 2 del *Marco Conceptual*.
- FC15. Capítulo 2 del *Marco Conceptual* establece que el objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera de la entidad, que sea útil a una amplia gama de usuarios al proporcionar información a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones económicas.
- FC16. El Capítulo 3 del *Marco Conceptual* también identifica características cualitativas de la información incluida en los informes financieros con propósito general (IFPG) de las entidades del sector público. Estas características cualitativas son relevancia, representación fiel, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad. Las restricciones de la información incluida en los IFPG son materialidad (o importancia relativa) y costo-beneficio

Criterios usados para desarrollar las exenciones de transición

Presentación razonable y conformidad con las NICSP

- FC17. La NICSP 1 requiere que una entidad cuyos estados financieros cumplen con las NICSP haga una afirmación explícita y sin reservas sobre este cumplimiento en las notas a los estados financieros. No debe describirse que los estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, a menos que cumplan con todos los requerimientos de las NICSP. Debido a la complejidad de las cuestiones relacionadas con la adopción por primera vez de las NICSP, el IPSASB acordó que, en ciertos casos, deben proporcionarse exenciones. El IPSASB, sin embargo, estuvo de acuerdo en que algunas exenciones afectarán la presentación razonable de los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NICSP y la capacidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

- FC18. El IPSASB estuvo de acuerdo en que debe haber una diferenciación entre las exenciones de transición que afectan y no afectan la presentación razonable de los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NICSP. El IPSASB también estuvo de acuerdo en que, la estructuración de la Norma de esta forma otorgará a los preparadores una mejor comprensión de los efectos que tendrán las diversas disposiciones y exenciones de transición en sus estados financieros durante el periodo de transición. Como consecuencia de la diferenciación, el IPSASB estuvo de acuerdo en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP debe alertar del hecho de que no podrá afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) como requiere la NICSP 1, si adopta ciertas exenciones proporcionadas por esta NICSP
- FC19. El IPSASB estuvo de acuerdo en que cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones que afectan la presentación razonable y el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo), no podrá hacer una declaración incondicional de cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) hasta que las exenciones que dispensaron hayan expirado o cuando las partidas correspondientes se reconozcan y midan o la información relevante se haya presentado o revelado de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).
- FC20. Como consecuencia de los comentarios recibidos a las NICSP propuestas sobre la *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo)*, el IPSASB estuvo de acuerdo en aclarar que una entidad que adopta por primera vez las NICSP debería aplicar el juicio para evaluar hasta qué punto las exenciones y disposiciones de transición adoptadas afectan la presentación razonable de los estados financieros y la capacidad de una entidad que adopta por primera vez las NICSP de afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por aplicar una o más de las exenciones y disposiciones de transición que afectan la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo), puede todavía concluir que se logra la presentación razonable porque el reconocimiento o medición de la partida, transacción o suceso que se exime no es significativo en relación con los estados financieros en su conjunto.

La aplicación del juicio para evaluar la significación de la exención y disposición de transición en relación con los estados financieros en su conjunto necesita evaluarse sobre la base de las circunstancias específicas de la entidad que adopta por primera vez las NICSP.

- FC21. El IPSASB estuvo de acuerdo en que a los estados financieros presentados al final del primer periodo sobre el que se informa en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha una o más exenciones de transición que afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo), debe hacerse referencia como a los estados financieros de transición conforme a las NICSP. Esto es porque una entidad que adopta por primera vez las NICSP no podrá hacer una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP, mientras aplique las exenciones de esta NICSP que afectan la presentación razonable de los estados financieros y la capacidad de una entidad que adopta por primera vez las NICSP de afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo).
- FC22. Proporcionar información relevante durante la transición a la revelación de información de las NICSP de base de acumulación (o devengo) para informar a los usuarios sobre las exenciones de transición adoptadas por una entidad que adopta por primera vez las NICSP, y cómo pasa de su base contable anterior a las NICSP de base de acumulación (o devengo).
- FC23. El IPSASB destacó que, como parte de la transición de una entidad que adopta por primera vez las NICSP a la contabilidad de acumulación (o devengo), debe desarrollarse un plan de implementación para evaluar el progreso sobre presentación de la información de la entidad que adopta por primera vez las NICSP según las NICSP de base de acumulación (o devengo). La información a revelar del progreso hacia el reconocimiento, medición, presentación o revelación de activos, pasivos ingresos o gastos de acuerdo con este plan proporcionará información útil a los usuarios de los estados financieros para comprender cómo y cuándo la entidad que adopta por primera vez las NICSP pretende cumplir en su totalidad con los requerimientos de todas las NICSP aplicables.

Presentación de información sobre la adopción por primera vez de las NICSP

Presentación de información comparativa después de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo)

- FC24. El IPSASB consideró si debe requerirse información comparativa en el momento de adopción de las NICSP, dado que las disposiciones de transición de la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros* no exigen información comparativa con respecto a los estados financieros en los que la contabilidad de acumulación (o devengo) se adoptó primera vez de acuerdo con las NICSP.
- FC25. Al considerar el criterio costo-beneficio, el IPSASB confirmó que el enfoque actual de la NICSP 1 para la presentación de información comparativa debe conservarse para promover la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo). Esta NICSP, por ello, solo recomienda la provisión de información comparativa, sin requerir que una entidad que adopta por primera vez las NICSP deba proporcionar información comparativa en sus estados financieros de transición conforme a las NICSP, o primeros estados financieros conforme a las NICSP.
- FC26. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por no presentar información comparativa, el IPSASB estuvo de acuerdo en que, como mínimo, los estados financieros de transición conforme a las NICSP de una entidad que adopta por primera vez las NICSP deberían incluir un estado de situación financiera y un estado de situación financiera de apertura en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo).
- FC27. Cuando una entidad opta por presentar información comparativa, el IPSASB estuvo de acuerdo en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP debe presentar un estado de situación financiera con información comparativa para el periodo precedente, y un estado de situación financiera de apertura al comienzo del periodo sobre el que se informa anterior a la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo);
- FC28. Como la adopción del periodo de exención de transición de tres años también afecta la presentación de información comparativa, el IPSASB estuvo de acuerdo en que cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP que aprovecha los periodos de dispensa de transición permitidos, solo debería ajustar la información comparativa para el año siguiente a la

fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) cuando la información está disponible sobre las partidas que se reconocieron o midieron durante ese periodo. La información comparativa solo se ajustará, por ello, de forma retroactiva en la medida en que la información esté disponible.

- FC29. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 1 relacionados con la revelación de información comparativa después de que haya presentado sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Presentación de una conciliación después de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo)

- FC30. Al considerar qué información debería ser útil a los usuarios de los estados financieros en relación con la adopción por primera vez de las NICSP, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe presentarse una conciliación en las notas a los estados financieros de transición conforme a las NICSP, o los primeros estados financieros conforme a las NICSP. La presentación de una conciliación proporciona un enlace importante entre la información anterior presentada conforme a la base contable anterior de la entidad que adopta por primera vez las NICSP y la preparada utilizando las NICSP. El propósito de la conciliación es ilustrar los ajustes que son necesarios para cumplir con los requerimientos de las NICSP de base de acumulación (o devengo) y cómo afectó la transición desde la base contable anterior a las NICSP a la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo presentados de una entidad que adopta por primera vez las NICSP. Esta información será útil a los usuarios de los estados financieros.

- FC31. El IPSASB consideró dos tipos de conciliaciones que podrían presentarse - la primera de los saldos de apertura a la fecha de adopción de las NICSP, y la segunda del final de último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad que adopta por primera vez las NICSP de acuerdo con su base contable anterior.

- FC32. El IPSASB concluyó que la última opción será demasiado onerosa y que el costo de presentar la conciliación sobrepasa el beneficio. También se concluyó que los usuarios probablemente no usarán estas conciliaciones y que la información no tendrá valor predictivo.

- FC33. Como consecuencia, se acordó que una entidad que adopta por primera vez las NICSP debería solo presentar una conciliación de los saldo de cierre presentados según la base contable anterior, con sus activos netos/patrimonio de acuerdo con las NICSP para el estado de situación financiera de apertura. La información debe presentarse en las notas a los estados financieros de transición conforme a las NICSP o los primeros estados financieros conforme a las NICSP
- FC34. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicó anteriormente una base contable de efectivo no habría presentado activos netos/patrimonio. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que si la base contable anterior de una entidad que adopta por primera vez las NICSP es el efectivo, no se requiere que presente una conciliación.
- FC35. Para cumplir con las características cualitativas de relevancia, comprensibilidad y comparabilidad durante el periodo de transición cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona dispensa del reconocimiento o medición de activos o pasivos, el IPSASB consideró si debe requerirse que una entidad que adopta por primera vez las NICSP presente una conciliación en momentos diferentes durante su transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo).
- FC36. El IPSASB estuvo de acuerdo en que cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha los periodos de exención de transición permitidos, debería presentar una conciliación de partidas que se han reconocido o medido durante el periodo sobre el que se informa cuando estas partidas no se han reconocido o medido en los estados financieros presentados anteriormente. Esta conciliación debe presentarse además de la conciliación que se presente para explicar las diferencias entre la base contable anterior de una entidad que adopta por primera vez las NICSP y las partidas que se reconocen o miden de acuerdo con las NICSP en el estado de situación financiera de apertura.

Presentación de una comparación del presupuesto y la información real en los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NICSP

- FC37. El IPSASB debatió si debe requerirse que una entidad que adopta por primera vez las NICSP presente una comparación del presupuesto y la información real después de la adopción de las NICSP de base de

acumulación (o devengo), y si esta información es útil a los usuarios de los estados financieros.

- FC38. El IPSASB consideró que si una entidad que adopta por primera vez las NICSP prepara su presupuesto sobre una base contable de efectivo después de la adopción de las NICSP, podría ser oneroso presentar esta comparación en sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP. El IPSASB, sin embargo, estuvo de acuerdo en que esta comparación debe incluirse en los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NICSP, puesto que la comparación es una característica única de las NICSP y promueve la rendición de cuentas y la toma de decisiones.

Presentación de un estado de flujos de efectivo en los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NICSP

- FC39. Durante el periodo de comentarios, quienes respondieron pidieron al IPSASB considerar la provisión de exenciones y disposiciones de transición para la preparación del estado de flujos de efectivo cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por adoptar el periodo de dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de ciertos activos o pasivos. Quienes respondieron destacaron que no parecía apropiado presentar un estado de flujos de efectivo cuando el estado de situación financiera está incompleto.
- FC40. El IPSASB confirmó su decisión anterior de no proporcionar ninguna exención de transición puesto que, durante el periodo de transición, los usuarios todavía necesitan información de flujos de efectivo sobre: (a) los orígenes de entradas de efectivo; (b) las partidas en las que el efectivo se contabilizó como gasto durante el periodo sobre el que se informa; y (c) el saldo de efectivo al final del periodo sobre el que se informa.

Alineamiento de las NICSP de base de acumulación (o devengo) y la Información de las Estadísticas Financieras Gubernamentales

- FC41. Puesto que el objetivo de esta Norma es proporcionar un adecuado punto de partida para la contabilización de acuerdo con las NICSP de base de acumulación (o devengo), no se proporcionan guías específicas para una entidad que adopta por primera vez las NICSP sobre el alineamiento de la información de las EFG y las NICSP de base de acumulación (o devengo). En su Documento de Consulta *Alineamiento de las NICSP y las Guías*

sobre Información de las Estadísticas Financieras Gubernamentales: Resolución de las Diferencias a través de la Convergencia y Gestión, el IPSASB analizó dónde abordar mejor las guías sobre opciones de alineación de las EFG dentro del conjunto de pronunciamientos de las NICSP. Mediante la elección de las opciones de políticas alineadas con las Estadísticas Financieras Gubernamentales (EFG), una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede facilitar la producción de información oportuna y de alta calidad para incluir en sus informes de las EFG.

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

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

- FC42. Cuando una entidad adopta por primera vez las NICSP, puede no tener información global sobre la existencia de todos los activos bajo su control, y puede requerir un periodo para obtener y reunir los registros apropiados para contabilizar estos activos. Puesto que esto es relevante para entidades que anteriormente no aplicaban las NICSP de base de acumulación (o devengo), es probable que estas entidades requieran un esfuerzo considerable para reconocer, medir o clasificar sus activos de acuerdo con las NICSP.
- FC43. Al considerar la exención que debe proporcionarse a una entidad que adopta por primera vez las NICSP para el reconocimiento de sus activos, el IPSASB consideró el periodo de dispensa de cinco años existente en la NICSP 17. Para recomendar que las entidades se preparen para la adopción de las NICSP antes de la preparación de sus estados financieros de transición conforme a las NICSP, o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debía permitirse un periodo de gracia que no excediera los tres años. Puesto que las entidades deberían prepararse bien con antelación para su transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo) y no confiar únicamente en el periodo de exención proporcionado en esta NICSP, el IPSASB es de la opinión de que el periodo de transición de tres años es más manejable, y reduce el periodo sobre el cual las entidades no podrán afirmar el cumplimiento con las NICSP.

- FC44. El IPSASB estuvo de acuerdo en que establecer en esta NICSP un periodo de exención, en lugar de permitir que cada jurisdicción establezca su propio periodo de transición, reduce incongruencia entre jurisdicciones. La credibilidad y comparabilidad de los estados financieros durante el periodo de transición también se verán mejoradas.
- FC45. El IPSASB confirmó que la exención proporcionada en esta NICSP no debe verse como una hoja de ruta completa para la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), sino más bien la etapa final de su proceso de adopción. El periodo de exención de tres años proporcionado en esta NICSP tiene como objetivo dispensar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP para ayudarle en la conversión final a las NICSP de base de acumulación (o devengo). Antes de la adopción de esta NICSP, una entidad que adopta por primera vez las NICSP debería preparar adecuadamente su transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo). La complejidad y duración de la transición dependerá de su base contable anterior. El periodo de dispensa de tres años no debe verse como la fase de adopción completa.
- FC46. Las guías del Estudio 14 *Transición a la Contabilidad según la Base Contable de Acumulación (o Devengo)*: Guía para los Gobiernos y Entidades Gubernamentales emitida por el IPSASB podría ayudar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP a planificar su conversión a las NICSP de base de acumulación (o devengo), antes de la adopción de esta NICSP.
- FC47. El IPSASB propone que debe proporcionarse un periodo de exención de tres años para los siguientes activos:
- (a) propiedades de inversión;
 - (b) propiedades, planta y equipo;
 - (c) activos biológicos y producción agrícola;
 - (d) activos de indemnización; y
 - (e) activos de concesión de servicios.
- FC48. Tras los comentarios recibidos sobre esta propuesta de NICSP, el IPSASB estuvo de acuerdo en permitir también un periodo de exención para el reconocimiento o medición de los inventarios. El IPSASB estuvo de acuerdo en que, aun cuando los inventarios son un activo corriente que se realiza,

consume, vende o usa en el ciclo operativo de una entidad, una entidad que adopta por primera vez las NICSP podría necesitar tiempo para identificar y clasificar sus activos adecuadamente entre inventarios, propiedades de inversión o propiedades, planta y equipo, concretamente con respecto a los terrenos. Los inventarios pueden también comprender activos especializados o volúmenes altos de elementos, por ejemplo, suministros médicos, para los que puede requerirse tiempo adicional para clasificarlos correctamente.

- FC49. Al considerar si debe permitirse un periodo de exención para el reconocimiento de los activos biológicos y la producción agrícola, el IPSASB destacó que estos activos y actividades pueden limitarse en algunas jurisdicciones, mientras que pueden ser más significativos en otras, por ejemplo, en los países en desarrollo. En conclusión, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe proporcionarse un periodo de exención de tres años para el reconocimiento de activos biológicos y producción agrícola para ayudar a las jurisdicciones en las que sea una cuestión significativa.
- FC50. La NICSP 5 permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP elija el tratamiento de referencia o el tratamiento alternativo permitido para la contabilización de los costos por préstamos incurridos en activos que cumplen los requisitos. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP elige el tratamiento alternativo permitido, puede haber una diferencia temporal entre la capitalización de los costos por préstamos en los activos que cumplen los requisitos cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha el periodo de exención de transición de tres años para no reconocer ciertos activos. Para abordar esta diferencia temporal, y dado que puede no ser práctico obtener información sobre los costos por préstamos incurridos antes del reconocimiento del activo, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha el periodo de exención de transición de tres años, el IPSASB estuvo de acuerdo en que no debe requerirse que una entidad que adopta por primera vez las NICSP capitalice los costos por préstamos en activos que cumplen los requisitos para los que la fecha de comienzo de la capitalización sea anterior a la de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo). Sobre la base de los comentarios recibidos de quienes respondieron al Proyecto de Norma propuesto, el IPSASB también estuvo de acuerdo en que no deben capitalizarse los costos por préstamos incurridos durante el periodo de transición hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan

expirado o cuando los activos relevantes se reconozcan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

- FC51. Tras los comentarios recibidos a la NICSP propuesta, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede cambiar clase por clase o categoría por categoría sus políticas contables con respecto al reconocimiento o medición de los activos o pasivos cuando el uso de clases o categorías estén permitidas en las NICSP aplicables.

Exenciones de transición relacionadas con la medición de activos no financieros

- FC52. El IPSASB reconoció que algunas entidades pueden haber reconocido activos no financieros según su base contable anterior. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que debe permitirse un periodo de exención de transición de tres años para la medición de todos los activos no financieros que se reconocieron por una entidad que adopta por primera vez las NICSP según su base contable anterior. Durante este periodo de transición, una entidad que adopta por primera vez las NICSP podrá desarrollar modelos fiables para aplicar los principios de las NICSP. Durante el periodo de transición no se requerirá que la entidad que adopta por primera vez las NICSP cambie sus políticas contables con respecto a la medición de estos activos.

Exenciones de transición relacionadas con el reconocimiento de pasivos

Interacción entre las normas sobre activo y otras NICSP

- FC53. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha una o más exenciones de transición relacionadas con el reconocimiento de activos, analizaría, como parte de este proceso, escrituras de propiedad, contratos y otros acuerdos similares, incluyendo los acuerdos de arrendamientos, para determinar qué activos deben contabilizarse y medirse. Como resultado, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede no estar en condiciones de contabilizar pasivos por arrendamientos financieros relacionados con activos de arrendamientos financieros hasta el momento en que el periodo de exención de transición proporcionado haya expirado o los activos correspondientes se reconozcan de acuerdo las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).
- FC54. Igualmente, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha elegido adoptar la exención de transición proporcionada para el

reconocimiento de los activos de concesión de servicios de acuerdo con la NICSP 32, no estará en posición de contabilizar el pasivo relacionado según el modelo del pasivo financiero o del modelo de concesión de un derecho al operador hasta que el periodo de exención de transición proporcionado haya expirado o los activos relevantes se reconozcan o midan de acuerdo las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

- FC55. El IPSASB estuvo de acuerdo en que no debe retrasarse el reconocimiento de pasivos por arrendamientos financieros y el reconocimiento o medición de pasivos relacionados con los activos de concesión de servicios hasta que el periodo de exención relacionado con los activos correspondientes haya expirado o los activos aplicables se hayan reconocido o medido.

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

- FC56. El IPSASB concluyó que no debe proporcionarse un periodo de exención de transición para las disposiciones de la NICSP 19 y que una entidad que adopta por primera vez las NICSP debería contabilizar todos sus pasivos en la fecha de adopción de las NICSP. El IPSASB, sin embargo, reconoce que el retraso en el reconocimiento o medición de propiedades, planta y equipo afecta el reconocimiento o medición de ciertas disposiciones que se incluyen en el costo de estos activos.

- FC57. El NICSP 17 requiere que una entidad incluya, como parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad, ya sea cuando adquiere el elemento, o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios. La NICSP 17 requiere que la obligación de los costos contabilizados de acuerdo con la NICSP 17 se reconozca y mida de acuerdo con la NICSP 19.

- FC58. El IPSASB estuvo de acuerdo en que no sería posible reconocer o medir disposiciones para la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y eliminación del elemento y restaurar el lugar sobre el cual se localizó hasta que el elemento correspondiente de propiedades, planta y equipo se reconoce o mide de acuerdo con la NICSP 17. Por ello, también se proporcionó un periodo de exención de transición para el reconocimiento o medición de la disposición de abordar la diferencia temporal.

NICSP 39, Beneficios a los Empleados

FC59. El IPSASB reconoció que el reconocimiento o medición de los pasivos específicos de la NICSP 39 será un reto para muchas entidades del sector público puesto que pueden requerirse sistemas nuevos o actualizarse los existentes. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que debe darse a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de exención de tres años para el reconocimiento o medición de activos y pasivos relacionados con planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo. Para evitar un estado de situación financiera sesgado, el IPSASB estuvo de acuerdo, además, en que los activos del plan deben reconocerse o medirse al mismo tiempo que los pasivos. El resto de beneficios a los empleados deben reconocerse o medirse en la fecha de adopción de las NICSP.

FC60. [Eliminado]

Exenciones de transición relacionadas con el reconocimiento y medición de activos o pasivos monetarios

NICSP 29, Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición

FC61. Las disposiciones de transición existentes en la NICSP 29 no proporcionan exenciones a una entidad que adopta por primera vez las NICSP para el reconocimiento o medición de instrumentos financieros. Puesto que muchas entidades del sector público necesitarán algún tiempo para identificar y clasificar adecuadamente sus instrumentos financieros, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe proporcionarse un periodo de exención de transición para que una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca o mida los instrumentos financieros. Se concedió un periodo de exención de transición de tres años en línea con el proporcionado para el reconocimiento o medición de otros elementos.

FC62. El IPSASB, sin embargo, estuvo de acuerdo en que debe realizarse una distinción entre las entidades que reconocían anteriormente instrumentos financieros y las que no. El IPSASB era de la opinión de que muchos instrumentos financieros básicos tales como efectivo, deudas y créditos ya se reconocen por las entidades del sector público. Por ello, se proporcionó un periodo de exención de tres años para el reconocimiento de instrumentos financieros que no se hayan reconocido según la base contable anterior de una entidad que adopta por primera vez las NICSP.

FC63. Como con los activos no monetarios, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe aplicarse el mismo principio para el reconocimiento o medición de activos o pasivos monetarios, es decir, en la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP haya reconocido instrumentos financieros según su base contable anterior, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe concederse un periodo de exención de tres años para la medición y clasificación de instrumentos financieros después de la fecha de adopción de las NICSP. Durante este periodo de transición, una entidad que adopta por primera vez las NICSP podrá desarrollar modelos fiables para aplicar los principios de la NICSP 29. También se permitiría que aplicase políticas contables para la medición de instrumentos financieros que difieran de los requerimientos de la NICSP 29 durante el periodo de transición.

Exenciones de transición relacionadas con el reconocimiento y medición de ingresos sin contraprestación

NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)

FC64. Las disposiciones de transición existentes de la NICSP 23 permiten que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no cambie su política contable con respecto al reconocimiento y medición de ingresos por impuestos por un periodo de cinco años. La NICSP 23 también permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no cambie su política contable con respecto al reconocimiento y medición de ingresos por transacciones sin contraprestación, distintos de los ingresos por impuestos, por un periodo de tres años. También requiere que los cambios en las políticas contables solo deben hacerse para ajustarse mejor a la NICSP 23.

FC65. El IPSASB concluyó que será un reto para muchas entidades del sector público implementar la NICSP 23, puesto que pueden requerirse sistemas nuevos o se puede necesitar la actualización de los existentes. Debido a estos retos prácticos, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe proporcionarse un periodo de exención de transición. El IPSASB, sin embargo, reconoció que una entidad que adopta por primera vez las NICSP debe construir modelos para ayudar en la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) antes de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo). En línea con el periodo de exención de tres años proporcionado para el reconocimiento de activos o pasivos en otras NICSP,

y en línea con el periodo de exención de transición de tres años proporcionado para otros ingresos sin contraprestación de la NICSP 23, se estuvo de acuerdo en que debe concederse a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de exención de tres años para desarrollar modelos fiables para reconocer y medir ingresos de transacciones sin contraprestación. El IPSASB estuvo de acuerdo en que un periodo de transición de tres años es manejable, y reduce el periodo a lo largo del cual una entidad no puede afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Durante el periodo de transición, se permitirá que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique políticas contables para el reconocimiento de transacciones con ingresos sin contraprestación que no cumplan con las disposiciones de la NICSP 23.

Exenciones a los requerimientos de presentación e información a revelar cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones que proporcionan un periodo de dispensa de tres años

FC66. El IPSASB reconoció y estuvo de acuerdo en que la exención de tres años proporcionada para el reconocimiento o medición de activos o pasivos también supone que los requerimientos de presentación o revelación asociados de las NICSP aplicables no necesitan cumplirse puesto que la información no estará disponible. El IPSASB estuvo de acuerdo en que la información no necesita proporcionarse hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando los activos o pasivos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

FC67. Por las mismas razones, el IPSASB estuvo de acuerdo en que no debe requerirse que una entidad que adopta por primera vez las NICSP proporcione los requerimientos de información a revelar relacionados de la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros* y la NICSP 18 *Información Financiera por Segmentos*.

NICSP 5, Costos por Préstamos

FC68. Las disposiciones de transición existentes en la NICSP 5 recomendaban que una entidad que adopta por primera vez las NICSP ajuste sus estados financieros de forma retroactiva si no reconocían los costos por préstamos según su base contable anterior. El IPSASB estuvo de acuerdo en que no quiere proporcionar más exenciones a una entidad que adopta por primera

vez las NICSP que a las entidades que ya las aplican, concretamente cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por adoptar el tratamiento alternativo permitido según el cual los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo que cumple los requisitos se capitalicen como parte del costo de un activo.

- FC69. Como resultado, el IPSASB estuvo de acuerdo en que solo debe recomendarse a una entidad que adopta por primera vez las NICSP que aplique los requerimientos de la NICSP 5 de forma retroactiva cuando adopte o cambie sus políticas contables sobre el tratamiento de referencia. La provisión de esta exención fue vista como una necesidad porque la obtención de información retroactiva puede ser costosa y puede necesitar de un considerable esfuerzo para tener esta información.
- FC70. El IPSASB, sin embargo, reconoció que para una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede estar disponible alguna información dependiendo de su base contable anterior. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP que adoptó o cambió su política contable al tratamiento de referencia, debería aplicar los principios de la NICSP 5 de forma prospectiva, pero puede designar una fecha antes de la de adopción de las NICSP al aplicar la NICSP 5. Esta exención puede solo adoptarse en la medida en que la información esté disponible.
- FC71. El IPSASB no quiere recomendar que las entidades que adoptan por primera vez las NICSP adopten el tratamiento alternativo permitido. Por ello, el IPSASB estuvo de acuerdo en que cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP cambia su política contable al tratamiento alternativo permitido, los costos por préstamos incurridos en los activos que cumplen los requisitos antes y después de la fecha de adopción de éstas, para los cuales la fecha de comienzo para la capitalización es anterior a la de adopción de las NICSP, deben reconocerse de forma retroactiva cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP no ha aprovechado la exención de transición para no reconocer o medir activos por un periodo de tres años.

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

- FC72. El IPSASB consideró si debería proporcionarse una exención de transición que permita que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no presente estados financieros consolidados al adoptar éstas. Al considerar esta propuesta, se argumentó que proporcionar esta exención entraría en contradicción con el concepto de entidad que informa y no daría lugar a una presentación razonable.
- FC73. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que no se debe proporcionar un periodo de exención para no presentar estados financieros consolidados, sino que, en su lugar, a una entidad que adopta por primera vez las NICSP se le debe dar un periodo de dispensa de tres años para la eliminación de los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades que formen parte de la entidad económica.
- FC74. Como algunos saldos, transacciones, ingresos y gastos pueden conocerse en el momento de la adopción de las NICSP, se recomienda que una entidad que adopta por primera vez las NICSP elimine solo los saldos, transacciones, ingresos y gastos que sean conocidos.
- FC75. Por la misma razón, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe proporcionarse también una exención similar cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP tiene una o más entidades controladas de forma conjunta en términos de la NICSP 8 y cuando tiene una o más asociadas en términos de la NICSP 7.

Provisión de una exención de tres años para el reconocimiento o medición inicial de participaciones en otras entidades

- FC76. Tras los comentarios recibidos sobre el Proyecto de Norma, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe proporcionarse una exención a una entidad que adopta por primera vez las NICSP para el reconocimiento o medición inicial de sus participaciones en otras entidades. Esta exención otorgaría a las entidades que adoptan por primera vez las NICSP que no hayan reunido la información necesaria en la fecha de adopción, más tiempo para clasificar y medir adecuadamente sus participaciones en otras entidades. La exención proporcionada es congruente con la concedida para los instrumentos financieros.

La presentación de estados financieros consolidados cuando se adopta la exención de tres años para el reconocimiento o medición inicial de las participaciones en otras entidades o para no eliminar saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades.

- FC77. Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma expresaron la opinión de que debe proporcionarse la exención de preparar estados financieros consolidados cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha optado por no eliminar algunos, o todos los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades que forman parte de la entidad económica. El IPSASB concluyó que los estados financieros que se presentan cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aprovechado la exención de tres años para el reconocimiento o medición inicial de las participaciones en otras entidades, o cuando ha elegido no eliminar algunos, o todos los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades, no puede presentarlos como estados financieros consolidados hasta que (a) las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o (b) los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades hayan sido eliminados o (c) sus participaciones en otras entidades hayan sido reconocidas o medidas de forma adecuada. El IPSASB estuvo de acuerdo en que los requerimientos de información a revelar deben añadirse para explicar a los usuarios porqué los estados financieros no se presentan como estados financieros consolidados.
- FC78. El IPSASB estuvo de acuerdo en que es necesario proporcionar esta aclaración porque, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no ha eliminado los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades como requiere la NICSP 35, la preparación de los estados financieros consolidados será simplemente una agregación de saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades dentro de la entidad económica. Estos estados no serían útiles a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.
- FC79. Igualmente, la eliminación del importe en libros de una inversión en la entidad controlada como requiere la NICSP 35 puede no ser posible si la entidad que adopta por primera vez las NICSP no ha reconocido o medido su participación en otras entidades como requieren las NICSP aplicables.

NICSP 40, Combinaciones del Sector Público

- FC79A. Al desarrollar la NICSP 40 Combinaciones del Sector Público, el IPSASB consideró si debería proporcionar una dispensa transitoria que permita a una

entidad que adopta por primera vez las NICSP no reconocer o medir todos los activos o pasivos asociados con una combinación del sector público. El IPSASB destacó que la NICSP 40 se aplica de forma prospectiva y, por ello, su aplicación no requeriría que una entidad que adopta por primera vez las NICSP ajuste su contabilidad de una combinación del sector público que ocurrió antes de la aplicación de esa Norma. Sin embargo, una combinación del sector público podría tener lugar durante el periodo de dispensa transitorio de la entidad que adopta por primera vez las NICSP. El IPSASB consideró que requerir que una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca y mida todos los activos y pasivos asociados con una combinación del sector público sin requerir que reconozca y mida todos los activos y pasivos similares no proporcionaría información útil a los usuarios de los estados financieros.

FC79B. Por consiguiente, el IPSASB decidió proporcionar una dispensa transitoria que permite a una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reconocer o medir todos los activos o pasivos asociados con una combinación del sector público como parte de esta Norma. El IPSASB también decidió que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no debería reconocer la plusvalía si no reconocía o medía todos los activos o pasivos asociados con una combinación del sector público.

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

Costo atribuido

Costo atribuido para activos o pasivos

FC80. Algunas mediciones de las NICSP se basan en una acumulación de costos pasados u otros datos relativos a transacciones. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no ha recopilado previamente la información necesaria, reunirla o estimarla de forma retroactiva podría ser costoso o impracticable. Para evitar costos excesivos, esta NICSP permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP use el valor razonable como sustituto del costo inicial de inventarios, propiedades de inversión, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por usar el modelo del costo de la NICSP 16, propiedades, planta y equipo, instrumentos financieros y activos de concesión de servicios en la fecha de adopción de las NICSP. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP

aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir ciertos activos, el valor razonable es el costo atribuido en la fecha en la que el activo se reconoce o mide durante el periodo de transición.

- FC81. Aunque podría argumentarse que el uso del valor razonable llevaría a una falta de comparabilidad, el IPSASB destacó que el costo es generalmente equivalente al valor razonable en la fecha de adquisición. Por tanto, el uso del valor razonable como costo atribuido de un activo significa que una entidad que adopta por primera vez las NICSP presentará la misma información de costos que si hubiese adquirido un activo con el mismo valor o potencial de servicio sin consumir en la fecha de adopción de las NICSP. Si se produce falta de comparabilidad, esta surgirá por la agregación de costos en los que incurrió en diferentes momentos, más que por el uso del valor razonable como costo atribuido de algunos activos en esa fecha. En opinión del IPSASB, el uso de costo atribuido facilita la introducción de las NICSP en términos de costo-eficacia.
- FC82. Según el modelo de revaluación de la NICSP 17, si una entidad revalúa un activo debe revaluar también todos los activos de la misma clase. Esta restricción evita la revaluación selectiva que alcance únicamente a los activos cuya revaluación pueda llevar a un determinado resultado. El IPSASB consideró si debe incluirse una restricción similar para determinar el costo atribuido. La NICSP 21 *Deterioro del Valor de los Activos No generadores de efectivo* y la NICSP 26 *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de efectivo* exigen una comprobación del deterioro si hay algún indicio de que el valor activo está deteriorado. Por tanto, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza el valor razonable como costo atribuido, para activos cuyo valor razonable es probable que esté por encima del costo, no puede ignorar los indicios de que el importe recuperable o cantidad de servicio recuperable de otros activos puede haber caído por debajo de su importe en libros.
- FC83. El IPSASB también consideró las circunstancias según la cuáles debe permitirse que una entidad que adopta por primera vez las NICSP determine un costo atribuido en la adopción inicial de las NICSP o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir ciertos activos. El IPSASB consideró si debe restringirse el uso del costo atribuido a situaciones en las que la información del costo

no está disponible para los activos, o si debe permitirse en todas las circunstancias, independientemente de si la información del costo está disponible en la fecha de adopción de las NICSP, o la fecha en que se reconoce o mide el activo cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aprovechado la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir ciertos activos.

- FC84. El IPSASB estuvo de acuerdo en que, para evitar la valoración selectiva de activos, el uso de un costo atribuido debe restringirse a las circunstancias en las que no esté disponible información fiable sobre el costo histórico del activo.

Costo atribuido para inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos o asociadas

- FC85. El IPSASB también estuvo de acuerdo en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por medir una inversión en una entidad controlada, negocio conjunto o asociada al costo en sus estados financieros separados en la fecha de adopción de las NICSP bien al costo determinado de acuerdo con la NICSP 6 o al costo atribuido. El costo atribuido se determina como el valor razonable de acuerdo con la NICSP29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

Costo atribuido para activos intangibles

- FC86. Al considerar si debe permitirse que una entidad que adopta por primera vez las NICSP determine un costo atribuido para activos intangibles, el IPSASB consideró las disposiciones de transición existentes en la NICSP 31. La NICSP 31 permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP use una revaluación de activos intangibles anterior a la fecha de transición como costo atribuido en la fecha de la revaluación si ésta es comparable, en líneas generales, al valor razonable o costo o costo depreciado que se ajusta para reflejar, por ejemplo, los cambios en un índice de precios general o específico. La NICSP 31, sin embargo, solo permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP determine un costo atribuido si los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 (incluyendo la medición fiable del costo original), y se han cumplido los criterios para la revaluación (incluyendo la existencia de un mercado activo),

- FC87. El IPSASB debatió si será probable que las entidades del sector público cumplan el segundo criterio en la adopción inicial de las NICSP, es decir, la existencia de un mercado activo. El IPSASB reconoció que puede no ser frecuente que exista un mercado activo en el sector público para activos intangibles, y en consecuencia, el uso del enfoque del costo atribuido se verá probablemente restringido de forma considerable. Como resultado, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede no ser capaz de determinar un costo atribuido para algunos activos intangibles tal como sistemas de IT desarrollados por la propia entidad.
- FC88. El IPSASB consideró si debe requerirse la medición fiable del costo original para las entidades que adoptan por primera vez las NICSP que aplicaron anteriormente una base contable de efectivo, puesto que algunas entidades pueden encontrar complicado identificar el costo original de sus activos intangibles. También se argumentó que cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aplicado anteriormente la base contable de acumulación (o devengo) y ha adquirido activos intangibles a través de una transacción sin contraprestación, puede no ser capaz de medir con fiabilidad el costo original.
- FC89. Sobre la base de estas consideraciones, el IPSASB concluyó que debe excluirse la medición fiable del costo original como un criterio para la aplicación del enfoque del costo atribuido en la adopción por primera vez de las NICSP.
- FC90. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que se permita que una entidad que adopta por primera vez las NICSP determine un costo atribuido para activos intangibles cuando dicho costo atribuido cumple: (a) los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 (excluyendo el criterio de medición fiable) y (b) los criterios de la NICSP 31 para revaluaciones (incluyendo la existencia de un mercado activo).
- FC91. Al considerar si debe permitirse que una entidad que adopta por primera vez las NICSP determine un costo atribuido para activos intangibles generados internamente, el IPSASB concluyó que sería difícil evaluar de forma retroactiva la probabilidad de beneficios económicos futuros o potencial de servicios esperados a través de suposiciones razonables y sustentables puesto que la gerencia no sería capaz de aplicar el razonamiento en retrospectiva para obtener esta información. Debido a la ausencia de información fiable en la fecha de adopción de las NICSP, se estuvo de

acuerdo, por ello, en que el costo atribuido no puede determinarse para activos intangibles generados internamente.

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

FC92. El IPSASB consideró si algunas revaluaciones de acuerdo con una base contable anterior de una entidad que adopta por primera vez las NICSP pueden ser más relevantes para los usuarios que el costo original. Se concluyó que no sería razonable requerir una estimación del costo cara en tiempo y dinero, si revaluaciones anteriores ya cumplen con las NICSP. Esta NICSP, por ello, permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP use una revaluación según su base contable anterior de propiedades, planta y equipo, determinada antes de la fecha de adopción de las NICSP, como costo atribuido. Esto puede usarse si la revaluación es, en la fecha de la revaluación, comparable en líneas generales con:

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

FC93. Al determinar el "valor razonable", se considerarán las guías de cada NICSP aplicable, cuando dichas guías se proporcionen. En la NICSP 17 se destaca que el valor razonable se determina normalmente por referencia a evidencias basadas en el mercado, con frecuencia por tasación. La NICSP 17 también señala que si no está disponible la evidencia basada en el mercado para medir elementos de propiedades, planta y equipo, una entidad puede estimar el valor razonable usando el costo de reposición, costo de reproducción o un enfoque de unidades de servicio.

FC94. El IPSASB destacó que las guías del valor razonable de la NICSP 16 solo consideran un valor basado en el mercado, y que se proporcionan en la NICSP 12 guías limitadas para determinar el valor razonable. El IPSASB concluyó que puesto que una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede encontrar difícil determinar el valor razonable basado en el mercado para todas las propiedades de inversión y todos los inventarios, puede necesitarse considerar otras alternativas de medición para determinar el costo atribuido para inventarios o propiedades de inversión.

FC95. El IPSASB estuvo de acuerdo en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede considerar las siguientes alternativas de medición para determinar el costo atribuido si no está disponible la evidencia basada en el mercado fiable del valor razonable en la fecha de adopción de las NICSP, o en la fecha en que se reconoce o mide el activo cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de exención de transición de tres años para no reconocer o medir ciertos activos:

- (a) para inventarios, el costo de reposición corriente; y
- (b) para propiedades de inversión de naturaleza especializada, el costo de reposición depreciado.

Determinación de un costo atribuido cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aprovechado el periodo de exención de transición de tres años

FC96. El IPSASB concluyó que, en la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP han decidido adoptar una o más exenciones de transición que proporciona dispensa para el reconocimiento medición de activos, puede no ser capaz de ajustar de forma retroactiva el valor del activo en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo). Ajustar de forma retroactiva el valor del activo requeriría la consideración del precio del activo y otros factores de mercado que existían en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), incluyendo si había cualquier indicación de que el activo tuviera el valor deteriorado.

FC97. El IPSASB concluyó que este no debe ser el costo efectivo. El IPSASB estuvo, por ello, de acuerdo en que cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que permite un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir un activo, puede determinar un costo atribuido para ese activo en cualquier momento dentro del periodo de dispensa de transición de tres años. Los ajustes procedentes del reconocimiento del activo se reconocen contra el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el año en el que el activo se reconoce o mide.

NICSP 18, Información Financiera por Segmentos

FC98. El IPSASB consideró si debe proporcionarse exención a una entidad que adopta por primera vez las NICSP para la presentación de información por segmentos. El IPSASB estuvo de acuerdo en que, a pesar del hecho de que la presentación de la información por segmentos puede ser útil, debe proporcionarse a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de exención, puesto que la información utilizada para presentar la información por segmentos necesita elaborarse con la información existente en los estados financieros.

FC99. Puesto que el IPSASB estuvo de acuerdo en permitir un periodo de exención de transición de tres años para el reconocimiento o medición de activos y pasivos, la información que se necesita para presentar información por segmentos puede estar solo disponible cuando las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando los elementos correspondientes se reconocen o miden de acuerdo las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero). Puesto que la información fiable y relevante puede no estar disponible para presentar una información por segmentos significativa durante el periodo de transición, y puesto que la presentación de un informe por segmentos puede no ser una prioridad para los usuarios durante la transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo), el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe también proporcionarse un periodo de exención de tres años para la presentación de información por segmentos.

FC100. El IPSASB también concluyó que, puesto que la información por segmentos es adicional a la requerida sobre los elementos presentados en los estados financieros, permitir esta exención resulta adecuado.

NICSP 20, Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

FC101. Al proporcionar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP tiempo para elaborar la información sobre sus relaciones y transacciones con partes relacionadas, el IPSASB estuvo de acuerdo en que la información a revelar sobre relaciones entre partes relaciones, transacciones entre partes relacionadas e información sobre el personal clave de la gerencia debe tratarse de la misma forma que las eliminaciones de saldos, transacciones, ingresos y gastos requeridos entre entidades de las NICSP 6 y 8.

FC102. Esta NICSP, por ello, proporciona una exención de transición por un periodo de tres años para la revelación de las relaciones entre partes relacionadas, transacciones entre partes relacionadas e información sobre el personal clave de la gerencia.

NICSP 21 Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo y NICSP 26 Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo

FC103. El IPSASB reconoció que una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede haber aplicado una política contable para el reconocimiento y reversión de pérdidas por deterioro de valor que son diferentes de los requerimientos de las NICSP 21 y 26 o pueden haber no considerado deterioros de valor en absoluto. En el momento de la adopción de las NICSP, puede ser difícil determinar el importe de los ajustes procedentes de la aplicación retroactiva de un cambio en una política contable, puesto que esto requiere razonar en retrospectiva.

FC104. Como resultado, el IPSASB estuvo de acuerdo en que las NICSP 21 y 26 deben aplicarse de forma prospectiva, pero que debe requerirse que una entidad que adopta por primera vez las NICSP evalúe si se ha producido una indicación de deterioro de valor para sus activos generadores y no generadores de efectivo en el estado de situación financiera de apertura.

FC105. Al reconocer el efecto de una pérdida por deterioro de valor en la adopción por primera vez de la NICSP 21 o NICSP 26, el IPSASB consideró dos opciones. La primera opción fue medir estos activos por su importe recuperable, o cantidad de servicio recuperable y usarlos como el costo atribuido. El IPSASB destacó que el efecto de aplicar esta opción puede significar que las pérdidas por deterioro de valor no podrían revertirse en el futuro. Esta opción no fue, por ello, vista como apropiada.

FC106. La segunda opción, que proporciona información más relevante, es medir los activos a su importe recuperable o cantidad de servicio recuperable, e informar del efecto sobre los activos netos/patrimonio. El IPSASB apoyó esta propuesta.

Calendario de la prueba por deterioro de valor de activos cuando una entidad adopta el periodo de exención para el reconocimiento de activos

FC107. El IPSASB concluyó que, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones de transición que proporciona dispensa

para el reconocimiento medición de activos, puede ser difícil ajustar de forma retroactiva el valor del activo en la fecha de adopción de las NICSP. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede encontrar dificultad para determinar el importe de los ajustes que se requerirían basados en el deterioro de valor que puede o no haber existido en la fecha de transición.

FC108. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que la NICSP 21 y la NICSP 26 deben aplicarse de forma prospectiva desde la fecha en que las exenciones de transición que proporcionaron la dispensa hayan expirado, o cuando el activo correspondiente se reconoce o mide de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

NICSP 39, Beneficios a los Empleados

FC109. El IPSASB también estuvo de acuerdo en que, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones que proporcionan dispensa de reconocer o medir pasivos, debería proporcionar información sobre los importes del periodo anual corriente y de los cuatro anteriores del valor presente de la obligación por beneficios definidos, el valor razonable de los activos del plan y el resultado del plan y los ajustes que requiere la NICSP 39 de forma prospectiva.

NICSP 28, Instrumentos financieros: Presentación

FC110. La NICSP 28, exige que la entidad divida descomponga un instrumento financiero compuesto al comienzo del acuerdo, en sus componentes separados de pasivo y patrimonio. Se concluyó que separar estas dos partes sería costoso y no proporcionaría información relevante a los usuarios de los estados financieros si el componente de pasivo del instrumento compuesto deja de estar en circulación en la fecha de adopción de las NICSP. En consecuencia, esta NICSP requiere que, si el componente de pasivo deja de estar pendiente en la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que adopta por primera vez las NICSP no necesita separar el interés acumulado del componente de pasivo del componente de activo neto/patrimonio.

NICSP 29, Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición

FC111. El IPSASB concluyó que, puesto que es impracticable en la mayoría de los casos aplicar los principios de deterioro de valor retroactivamente, el deterioro de valor de los instrumentos financieros debe aplicarse

prospectivamente. Esta exención es congruente con la proporcionada para los activos generadores y no generadores de efectivo, de acuerdo con las NICSP 21 y 26.

NICSP 30, Instrumentos financieros: Información a revelar

- FC112. El IPSASB concluyó que si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reveló información relativa a los instrumentos financieros, y la naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros según la base contable anterior, la obtención de esta información puede ser costosa y, por ello, no es factible.
- FC113. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que los requerimientos de información a revelar relativos a los instrumentos financieros deben aplicarse de forma prospectiva desde la fecha de adopción de las NICSP o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir los activos financieros, cuando las exenciones expiren, o cuando los elementos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).
- FC114. En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP elige presentar información comparativa, se estuvo de acuerdo en la necesidad de no presentar información comparativa para revelaciones relacionadas con la naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de instrumentos financieros para el periodo comparativo porque obtener esta información puede ser costoso y no es por ello factible.

NICSP 31, Activos Intangibles

- FC115. En la adopción por primera vez de las NICSP se requerirá que una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca todos los activos y pasivos requeridos por las NICSP. La NICSP 31 requiere que los desembolsos pasados sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos no deben reconocerse posteriormente como parte del costo de un activo intangible.
- FC116. El IPSASB concluyó que, puesto que una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede haber contabilizado como gastos los costos incurridos en activos intangibles según su base contable anterior antes de la adopción de las NICSP, debe permitirse que una entidad que adopta por primera vez

las NICSP reconozca todos los activos intangibles que cumplen los criterios de reconocimiento y otros criterios de la NICSP 31 (es decir, control identificable de un activo y que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que son atribuibles al activo vayan a la entidad), aun cuando estos hayan sido contabilizados como gastos antes de la adopción de las NICSP. Se confirmó, sin embargo, que estos activos solo deben reconocerse como activos intangibles si está disponible información fiable del costo y existe un mercado activo para ese activo en la fecha de adopción de las NICSP.

Participaciones en otras entidades

FC117. El IPSASB consideró si la NICSP 33 debería hacer referencia a la NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, NICSP 7 *Inversiones en Asociadas*, y NICSP 8 *Participaciones en Negocios Conjuntos*, así como a la NICSP 34 *Estados Financieros Separados*, NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados*, y NICSP 36 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* que se publicaron en enero de 2015 con una fecha de vigencia de 1 enero de 2017, con la adopción anticipada permitida. El IPSASB destacó que puesto que la NICSP 33 se publicó en enero de 2015, a una entidad que adopta la NICSP 33 y opta por aplicar las exenciones de 3 años, no se le requeriría aplicar las NICSP 34 a 36 hasta que se complete el periodo de transición. El IPSASB se formó la opinión de que era muy improbable que las entidades que adopten la NICSP 33 antes del 1 de enero de 2017 adoptaran las NICSP 6 a 8 puesto que esto requeriría una transición adicional a las NICSP 34 a 36 muy poco después. El IPSASB, por ello, concluyó que la NICSP 33 no debería incluir disposiciones relacionadas con las NICSP 6 a 8.

Revisión de la NICSP 33 como resultado de Aplicabilidad de las NICSP del IPSASB emitida en 2016

BC118. El IPSASB emitió La Aplicabilidad de las NICSP en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencia a todas las NICSP de la forma siguiente:

- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;
- (b) sustituye el término "EP" por el término "entidades comerciales del

sector público, cuando procede; y

- (c) modifica el párrafo 10 del Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

Guía de implementación

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

GI1. El objetivo de esta Guía de implementación es ilustrar ciertos aspectos de los requerimientos de la NICSP 33.

Fecha de adopción de las NICSP

GI2. La fecha de adopción de las NICSP es la fecha en que una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez al preparar sus estados financieros.

GI3. Antes de la adopción de esta NICSP, una entidad que adopta por primera vez las NICSP se habrá preparado adecuadamente para su transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo). Las guías proporcionadas por el Estudio 14 *Transición a la Contabilidad según la Base Contable de Acumulación (o Devengo): Guía para los Gobiernos y Entidades Gubernamentales* emitido por el IPSASB podría ayudar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP a planificar la conversión a las NICSP de base de acumulación (o devengo). La exención proporcionada en esta NICSP no se verá, por ello, como una hoja de ruta completa para la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), sino más bien la etapa final del proceso de adopción.

GI4. La fecha de adopción de una entidad que adopta por primera vez las NICSP será—por ello, el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que opte por adoptar las NICSP de base de acumulación (o devengo) para el cual presenta sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP. Por ejemplo, una entidad decide adoptar las NICSP de base de acumulación (o devengo) desde el 1 de enero de 20X1 para el periodo sobre el que se informa que termina el 31 de diciembre de 20X1. La fecha de adopción de las NICSP será el 1 de enero de 20X1.

Estados financieros de transición conforme a las NICSP

GI5. En la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede decidir la adopción de una o más de las exenciones incluidas en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*. Algunas de las exenciones incluidas en

la NICSP 33 afectan la presentación razonable de los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NICSP y su capacidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) [el Apéndice A enumera las exenciones y disposiciones transitorias que se requiere que aplique o pueda elegir aplicar una entidad que adopta por primera vez las NICSP en el momento de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) e ilustra si la presentación razonable y la capacidad de esta entidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) se verán afectadas o no].

- GI6. Puesto que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no puede hacer una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) después de la adopción de las exenciones proporcionadas por la NICSP 33, los estados financieros presentados para el primer periodo sobre el que se informa siguiente a la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) les hará referencia como "estados financieros de transición conforme a las NICSP".
- GI7. Por ejemplo, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP adopta la exención de transición que proporciona dispensa para el reconocimiento de ciertos elementos de propiedades, planta y equipo al adoptar las NICSP de base de acumulación (o devengo) a 1 de enero de 20X1, no podría hacer una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) al final de su primer periodo sobre el que se informa, es decir, 31 de diciembre de 20X1. Los estados financieros preparados para el primer periodo sobre el que se informa, de denominarán, por ello, los "primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP".
- GI8. Los estados financieros presentados durante el periodo de transición hasta que las exenciones que proporcionaron dispensa hayan expirado o cuando los elementos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros de acuerdo con las NICSP aplicables, se denominarán como los "estados financieros de transición conforme a las NICSP".

Bases de preparación al elaborar los estados financieros de transición conforme a las NICSP

- GI9. Como se señaló en el párrafo 27 de la NICSP 33, una entidad que adopta por primera vez las NICSP que decide adoptar una o más de las exenciones incluidas en la NICSP 33 puede no ser capaz de hacer una declaración

explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) tal como requiere la NICSP 1. Durante el periodo de transición, este hecho se destacará a los usuarios de los estados financieros al presentar las "bases de preparación" en los estados financieros.

- GI10. A modo de ejemplo, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP decide adoptar la exención de transición que le permite tres años para reconocer o medir las propiedades de inversión, podría proporcionarse la explicación siguiente en el párrafo de las "bases de preparación" de los estados financieros durante el periodo de transición:

Bases de preparación

Los estados financieros han sido preparados de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de base de acumulación (o devengo). La NICSP 33 permite a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de hasta tres años para reconocer o medir ciertos activos o pasivos.

En su transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo), la Entidad X del Sector Público aprovechó esta exención de transición para las propiedades de inversión. En consecuencia, no puede hacer una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) al preparar sus estados financieros de transición conforme a las NICSP para este periodo sobre el que se informa. La Entidad X del Sector Público pretende reconocer o medir sus propiedades de inversión en 20X3.

Primeros estados financieros conforme a las NICSP

- GI11. Los primeros estados financieros conforme a las NICSP de una entidad que adopta por primera vez las NICSP serán el primer conjunto de estados financieros que presente en los cuales haga una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo).
- GI12. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP no podrá preparar sus primeros estados financieros conforme a las NICSP hasta que las exenciones de la NICSP 33 que proporcionan dispensa que afectaban la presentación razonable y el cumplimiento con las NICSP hayan expirado o cuando los elementos correspondientes se reconozcan o midan o la

información relevante se haya presentado o revelado de acuerdo las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

- GI13. Del ejemplo del GI5 se desprende que las exenciones de transición que proporcionaron la dispensa para el reconocimiento de ciertos elementos de propiedades, planta y equipo expiran después de tres años, es decir, el 31 de diciembre de 20X3. Si se supone que la entidad no ha adoptado ninguna otra exención de transición de la NICSP 33 que afecte la presentación razonable y el cumplimiento con las NICSP, y que reconoce o mide los elementos de propiedades, planta y equipo durante el periodo de transición, una entidad que adopta por primera vez las NICSP presentará sus primeros estados financieros conforme a las NICSP para el periodo que termina a 31 de diciembre de 20X3.
- GI14. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no ha adoptado ninguna exención de la NICSP 33 que afecte la presentación razonable y su capacidad de señalar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo), sus primeros estados financieros de acumulación (o devengo) también serán sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Como ilustración:

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

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

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

La entidad que adopta por primera vez las NICSP reconoce todas las propiedades, planta y equipo en 31 de diciembre de 20X2.

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

Comienzo del segundo periodo sobre el que se informa

1 enero 20X1

Año 2

Comienzo del tercer periodo sobre el que se informa

1 enero de 20X2

Año 3



Final del primer periodo sobre el que se informa
31 de diciembre de 20X0

Final del tercer periodo sobre el que se informa
31 diciembre de 20X2

Fecha de adopción
1 de enero de 20X0

Final del segundo periodo sobre el que se informa
31 de diciembre de 20X1

Año 1 (que finaliza el 31 de diciembre de 20X0) - Primeros

Estados financieros de transición conforme a las NICSP

No puede afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)

Presenta los estados siguientes:

- *Estado de situación financiera de apertura a 01/01/20X0
 - *Estado de situación financiera a 31/12/20X0
 - *Estado del rendimiento financiero a 31/12/20X0
 - *Estado de cambios en los activos netos a 31/12/20X0
 - *Estado de flujos de efectivo a 31/12/20X0
 - *Estado de comparación de los importes presupuestados y realizados
- Información a 31/12/20X0
(dependiendo de la política elegida para la presentación de información, la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede incluir una columna adicional en los estados financieros anuales)

Presenta la siguiente información en las notas:

- *Conciliación de cambios de su base contable anterior (refleja ajustes relacionados con la adopción de todas las NICSP además de la NICSP 17)

Nota: Si la entidad que adopta por primera vez las NICSP optó por presentar información comparativa, se habrán presentado los siguientes estados:

- *Estado de situación financiera de apertura a 01/01/219X0
- *Estado de situación financiera a 31/12/19X0 y 31/12/20X0
- *Estado del rendimiento financiero a 31/12/19X0 y 31/12/20X0
- *Estado de cambios en los activos netos a 31/12/19X0 y 31/12/20X0
- *Estado de flujos de efectivo al 31/12/19X0 y 31/12/20X0
- *Estado de comparación de los importes presupuestados y realizados
- *Información al 31/12/19X0 y 31/12/20X0

NICSP 33 GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN

Año 2 (que finaliza el 31 de diciembre de 20X1) - Estados

financieros de transición conforme a las NICSP

No puede afirmar el cumplimiento con las NICSP

Presenta los siguientes estados al 31/12/20X1

- y 20X0:
- *Estado de situación financiera
- *Estado del rendimiento financiero
- *Estado de cambios en los activos netos
- *Estado de flujos de efectivo

Presenta el ~~estado de estado de~~ comparación del presupuesto y la información real al 31/12/20X1 solo (dependiendo de la política elegida para la presentación de información la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede incluir una columna adicional en los estados financieros anuales)

Año 3 (que finaliza el 31 de diciembre de 20X3) - Primeros estados financieros

Estados Financieros

Puede afirmar el cumplimiento con las NICSP

Presenta los siguientes estados al 31/12/20X2

- y 20X1:
- *Estado de situación financiera
- *Estado del rendimiento financiero
- *Estado de cambios en los activos netos
- *Estado de flujos de efectivo

Presenta el ~~estado de estado de~~ comparación del presupuesto y la información real al 31/12/20X2 solo (dependiendo de la política elegida para la presentación de información la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede incluir una columna adicional en los estados financieros anuales)

Presenta la siguiente información en las notas:

- *conciliación de los ajustes realizados para reconocer propiedades, planta y equipo

Estimaciones

- GI15. El párrafo 23 de la NICSP 33 requiere que las estimaciones de una entidad que adopta por primera vez las NICSP realizadas según éstas, en la fecha de adopción, serán congruentes con las estimaciones hechas al final de su periodo comparativo según la base contable anterior (después de realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), a menos que exista evidencia objetiva de que estas estimaciones eran erróneas. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede recibir información sobre estimaciones hechas según la base contable anterior. De acuerdo con el párrafo 24, una entidad que adopta por primera vez las NICSP tratará la recepción de esa información de la misma forma que los sucesos que no requieren ajuste después del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con la NICSP 14 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*.
- GI16. Por ejemplo, supongamos que la fecha de adopción de una entidad que adopta por primera vez las NICSP es el 1 de enero de 20X4, y que la nueva información, recibida el 15 de julio de 20X4, requiere la revisión de una estimación realizada de acuerdo con la base contable anterior a 31 de diciembre de 20X3. La entidad que adopta por primera vez las NICSP no reflejará esta nueva información en su estado de situación financiera de apertura (a menos que dichas estimaciones requieran ajustes para reflejar diferencias en políticas contables, o hubiera evidencia objetiva de que contenían errores). En su lugar, la entidad que adopta por primera vez las NICSP reflejará esa información nueva en el resultado (ahorro o desahorro) para el año que termina el 31 de diciembre de 20X4.

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

- GI17. La NICSP 33 proporciona a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de hasta tres años de exención en la que se permite no reconocer o medir ciertos activos y pasivos. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha esta exención, tendrá que considerar y analizar las escrituras de propiedad, contratos y otros acuerdos similares para contabilizar y clasificar estos activos de acuerdo con las NICSP aplicables.
- GI18. Por ejemplo, supóngase que una entidad que adopta por primera vez las NICSP controla un amplio rango de propiedades, planta y equipo cuando

adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) a 1 de enero de 20X1. Si la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir las propiedades, planta y equipo, puede reconocer o medir dichos elementos durante el periodo de transición desde el 1 de enero de 20X1 hasta el 31 de diciembre de 20X3. Si las propiedades, planta y equipo se reconocen por ejemplo, a 1 de abril de 20X2, una entidad que adopta por primera vez las NICSP ajustará el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura a 1 de enero de 20X2. Tal como requiere el párrafo 142 de la NICSP 33, una entidad que adopta por primera vez las NICSP proporcionará, como parte de las notas a los estados financieros, una conciliación del resultado (ahorro o desahorro) acumulado a 31 de diciembre de 20X1 (es decir, el saldo de apertura a 1 de enero de 20X2) para las propiedades, planta y equipo que se reconocieron a 1 de abril de 20X2.

- GI19. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aprovechado el periodo de exención de tres años, no dará de baja en cuentas los activos o pasivos que se reconocieron según la base contable anterior a menos que sea para cumplir con un requerimiento de las NICSP. Los ajustes a los activos o pasivos reconocidos según su base contable anterior se ajustarán durante el periodo de transición contra el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el periodo en el cual se realice el ajuste.

Contabilización de activos de arrendamientos financieros y pasivos por arrendamientos financieros

- GI20. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer sus activos de arrendamientos financieros, no podrá tampoco cumplir con los requerimientos de reconocimiento relacionados con los pasivos por arrendamientos financieros, hasta que las exenciones de transición relacionadas con los activos de arrendamientos financieros hayan expirado o dichos activos de arrendamientos financieros se hayan reconocido de acuerdo la NICSP 13.
- GI21. Por ejemplo, supóngase que cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP tiene un automóvil que está sujeto a un acuerdo de arrendamiento financiero en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) a 1 de enero de 20X1. Una entidad que adopta por

primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer el vehículo. El vehículo se reconoce el 31 de diciembre de 20X3 cuando expira la exención. La NICSP 33 requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca solo el pasivo por arrendamiento financiero correspondiente por el vehículo a 31 de diciembre de 20X3, es decir en la fecha en que el activo de arrendamiento financiero (el vehículo) se reconoce.

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

- GI22. El NICSP 17 reconoce que en algunos casos, la construcción o encargo de un elemento de propiedades, planta y equipo dará lugar a una obligación para una entidad de dismantelar o eliminar el elemento de propiedades, planta y equipo y restaurar el lugar en que se localiza el activo. Se requiere que una entidad aplique la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* al reconocer y medir la provisión resultante a incluir en el costo inicial del elemento de propiedades, planta y equipo.
- GI23. La NICSP 33 proporciona una exención para el reconocimiento de este pasivo. Se permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reconozca o mida el pasivo en relación con la estimación inicial de los costos de dismantelamiento y eliminación del elemento y restauración del lugar en que se localiza, hasta el momento en que la exención de la NICSP 17 expire o el activo correspondiente se reconoce o mide y la información relevante se reconoce o mide en los estados financieros de acuerdo con la NICSP 17 (lo que tenga lugar primero).
- GI24. Por ejemplo, una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) el 1 de enero de 20X1 y aprovecha la exención de la NICSP 33 que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer una central nuclear del gobierno. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP determina un costo atribuido para el activo a 30 de junio de 20X3 y reconoce el activo en esa fecha por 1.000.000 u.m. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP determina que tiene una obligación por retiro del servicio según la NICSP 19 de 500.000 u.m. en la fecha de adopción de las NICSP. La obligación asciende a 550.000 u.m. a 30 de junio de 20X3 cuando se reconoce el activo.

GI25. La NICSP requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP solo reconozca o mida su obligación relacionada con el desmantelamiento y restauración del lugar a 30 de junio de 20X3, es decir la fecha en que se reconoce el activo. El pasivo se medirá por 550.000 u.m. que reflejan la obligación de la entidad que adopta por primera vez las NICSP en la fecha en que se reconoce el activo. La entidad que adopta por primera vez las NICSP proporcionará, como parte de las notas a los estados financieros, una conciliación del resultado (ahorro o desahorro) acumulado a 31 de diciembre de 20X2 (es decir, el saldo de apertura a 1 de enero de 20X3) para el reconocimiento de la obligación y el activo relacionado que se reconoció a 30 de junio de 20X2.

Costos por préstamos incurridos en activos aptos

GI26. El párrafo 90 de la NICSP 33 requiere que, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por contabilizar los costos por préstamos de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido, se exija aplicar los requerimientos de la NICSP 6 *Costos por Préstamos*, de forma retroactiva, para los costos por préstamos incurridos en los activos que cumplen los requisitos antes de la fecha de adopción de las NICSP.

GI27. El párrafo 44 de la NICSP 33 proporciona una exención a este requerimiento permitiendo que una entidad que adopta por primera vez las NICSP inicie la capitalización de los costos por préstamos incurridos en los activos que cumplen los requisitos después del reconocimiento de un activo, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para el reconocimiento de los activos.

GI28. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP adopta el tratamiento alternativo permitido para la contabilización de los costos por préstamos incurridos en activos que cumplen los requisitos. La fecha de adopción de las NICSP es el 1 de enero de 20X1. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP determina que el costo por préstamos incurrido antes de la adopción de las NICSP el 1 de enero de 20X1 asciende a 500.000 u.m. y que los costos por préstamos incurridos al final de los dos periodos sobre los que se informa siguientes ascendieron a 20.000 u.m. y 30.000 u.m. Además, una entidad que adopta por primera vez las NICSP elige la exención que proporciona una dispensa de transición de tres años para reconocer propiedades, planta y equipo y, en consecuencia, reconoce el

elemento de propiedades, planta y equipo al final de segundo periodo sobre el que se informa por 1.000.000 de u.m.

Al final de 20X2, el elemento de propiedades, planta y equipo reconocido en el estado de situación financiera será de 1.030.000 u.m. (1.000.000 u.m. + 30.000 u.m.). Los costos por préstamos incurridos antes del reconocimiento del elemento de propiedades, planta y equipo, es decir 500.000 u.m. y 20.000 u.m. no se incluirán como parte del costo del activo que cumple los requisitos.

Presentación de información comparativa

GI29. El párrafo 78 de la NICSP 33 recomienda, pero no requiere, que una entidad presente información comparativa en sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP presentados de acuerdo con esta NICSP. La decisión de presentar información comparativa afecta no solo el alcance la información presentada, sino también la fecha de adopción de las NICSP.

Fecha de adopción de las NICSP

GI30. Como ilustración: El final del periodo sobre el que se informa conforme a la base contable de acumulación (o devengo) de una entidad que adopta por primera vez las NICSP es el 31 de diciembre de 20X5. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP decide presentar información comparativa de tales estados financieros para un solo año (véase el párrafo 78 de la NICSP 33). Por ello, su fecha de adopción de las NICSP es el comienzo del periodo comparativo, es decir el 1 de enero de 20X4 (o el de forma equivalente el 31 de diciembre de 20X3).

Información presentada cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP prepara información comparativa

GI31. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por preparar información comparativa, se requiere que aplique las NICSP de base de acumulación (o devengo) vigentes para periodos que terminan a 31 de diciembre de 20X5 para:

- (a) elaborar y presentar su estado de situación financiera de apertura conforme a la base contable de acumulación (o devengo) el 1 de enero de 20X4; y
- (b) elaborar y presentar su:

- (i) estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X5 (incluyendo los importes comparativos para 20X4);
- (ii) estado del rendimiento financiero (incluyendo importes comparativos para 20X4);
- (iii) estado de cambios en los activos netos/patrimonio a 31 de diciembre de 20X5 (incluyendo los importes comparativos para 20X4);
- (iv) estado de flujos de efectivo a 31 de diciembre de 20X5 (incluyendo los importes comparativos para 20X4);
- (v) información a revelar (incluyendo información comparativa para 20X4);
- (vi) una comparación del presupuesto y de los importes reales para el año a 31 de diciembre de 20X5; y
- (vii) conciliaciones de acuerdo con el párrafo 142.

Una entidad que adopta por primera vez las NICSP que opta por no preparar información comparativa

GI32. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por no preparar información comparativa, se requiere que aplique la base contable de acumulación (o devengo) vigente para periodos que terminan el 31 de diciembre de 20X5 para:

- (a) elaborar y presentar su estado de situación financiera de apertura conforme a la base contable de acumulación (o devengo) el 1 de enero de 20X5; y
- (b) elaborar y presentar su:
 - (i) estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X5;
 - (ii) estado del rendimiento financiero a 31 de diciembre de 20X5;
 - (iii) estado de cambios en los activos netos/patrimonio a 31 de diciembre de 20X5;
 - (iv) estado de flujos de efectivo a 31 de diciembre de 20X5;
 - (v) información a revelar;

- (vi) una comparación del presupuesto y los importes reales para el año a 31 de diciembre de 20X5; y
- (vii) conciliaciones de acuerdo con el párrafo 142.

Adopción del periodo de exención de transición de tres años

- GI33. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones que dispensan de reconocer o medir activos o pasivos, la NICSP 33 requiere solo que ajuste la información comparativa para periodos sobre los que se informa siguientes a la fecha de adopción de las NICSP en la medida en que esté disponible información relevante y fiable sobre los elementos que se han reconocido o medido.
- GI34. Como ilustración: El final del periodo sobre el que se informa conforme a la base contable de acumulación (o devengo) de una entidad que adopta por primera vez las NICSP es el 31 de diciembre de 20X2. La entidad que adopta por primera vez las NICSP en la fecha de adopción de las NICSP a 1 de enero de 20X1 elige la exención de transición que proporciona un periodo de dispensa de tres años para el reconocimiento de propiedades de inversión. Al final de 20X3, una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha reconocido la propiedad de inversión, que se incluye en el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X3. Solo si está disponible información fiable y relevante sobre el valor de la propiedad de inversión reconocida durante 20X3, la entidad que adopta por primera vez las NICSP ajustará la información comparativa presentada (es decir, para el periodo que termina a 31 de diciembre de 20X2).

Presentación de conciliaciones

- GI35. El párrafo 142 de la NICSP 33 requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP presente una conciliación de los saldos de cierre presentados según la base contable anterior, con sus activos netos/patrimonio de acuerdo con las NICSP para el estado de situación financiera de transición o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP. Se presenta una conciliación de su resultado (ahorro o desahorro) de acuerdo con su base contable anterior con el saldo de apertura del resultado (ahorro o desahorro) en la fecha de adopción de las NICSP.
- GI36. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP, que anteriormente aplicó una base contable de acumulación (o devengo) modificada y opta por no presentar información comparativa como permite

la NICSP 33. La entidad que adopta por primera vez las NICSP presentará, de acuerdo con el párrafo 142 de la NICSP 33, una conciliación en las notas de sus estados financieros de transición conforme a las NICSP que proporciona detalle suficiente para permitir que los usuarios comprendan los ajustes significativos al estado de situación financiera de apertura, y cuando proceda, al estado de rendimiento financiero a 1 de enero de 20X4.

- GI37. El párrafo 146 además requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP que aprovecha las exenciones que proporcionan un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir elementos, presente una conciliación de elementos que se han reconocido o medido durante el periodo sobre el que se informa que no se reconocieron o midieron en los estados financieros anteriores.
- GI38. Siguiendo el ejemplo del GI29, una entidad que adopta por primera vez las NICSP que elige la exención de la NICSP 33 que le permite no reconocer propiedades de inversión por un periodo de tres años. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica esta exención y solo reconoce la propiedad de inversión al final del año tres, es decir el 31 de diciembre de 20X4. Puesto que se realiza un ajuste al saldo de apertura del resultado (ahorro o desahorro) acumulado a 1 de enero de 20X4 al reconocer la propiedad de inversión, el párrafo 146 requiere que la entidad que adopta por primera vez las NICSP presente una conciliación en sus notas a los estados financieros para el año que termina el 31 de diciembre de 20X4 para permitir a los usuarios comprender el ajuste que se hizo a continuación del reconocimiento de la propiedad de inversión.

Costo atribuido

- GI39. La NICSP 33 permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP determine un costo atribuido como un sustituto del costo de adquisición o costo de depreciación en la fecha de adopción de las NICSP, cuando dicha entidad aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir ciertos activos o pasivos. Un costo atribuido puede, sin embargo, determinarse solo si no está disponible ninguna información sobre el costo histórico del activo o pasivo. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP mide inicialmente estos activos en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando las exenciones de transición que proporcionaron a la entidad que adopta por

primera vez las NICSP el periodo de dispensa de tres años para no reconocer o medir ciertos activos haya expirado, reconoce el efecto:

- (a) como un ajuste al saldo de apertura del resultado (ahorro o desahorro) acumulado en el estado de situación financiera de apertura en el periodo en que el costo atribuido se determina; o
- (b) en el superávit de revaluación si una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por el modelo de revaluación de la NICSP 17 o en la NICSP 31 *Activos Intangibles*.

Como ilustración:

La Entidad X del Sector Público adoptó las NICSP de base de acumulación (o devengo) a 1 de enero de 20X4 y aplicó el costo atribuido para medir la propiedad de inversión. Al aplicar el costo atribuido, la propiedad de inversión se valoró en 1.800.000 u.m. en la fecha de adopción. La Entidad X del Sector Público opta por no presentar información comparativa.

Estado de cambios en los activos netos/patrimonio para el año que termina el 31 de diciembre, 20X4

	Atribuible a los propietarios de la entidad controladora	
	Resultado (ahorro/desahorro) acumulado u.m.	Otras reservas u.m.
Saldo de apertura a 1 de enero de 20X4	210.000	10.000
Medición de las propiedades de inversión a costo atribuido de acuerdo con la NICSP 33 (véase la nota 34)	1.500.000	
Saldo de apertura reexpresado a 1 de enero de 20X4	1.710.000	10.000
Resultado (ahorro) del período	5.000	
Saldo a 31 de diciembre de	1.715.000	10.000

20X4		
------	--	--

Notas a los estados financieros de la Entidad X del Sector Público a 31 de diciembre 20X4:

Nota 34 - Propiedades de inversión

	31 diciembre de
	U.M.
Saldo de apertura de propiedades de inversión reconocidas según la base contable anterior	
Propiedades de inversión medidas al costo atribuido como prevé la NICSP 33 a 1 de enero de 20X4	
Saldo de apertura reexpresado de propiedades de inversión a 1 de enero de 20X4	
Adiciones	

Exenciones de transición adoptadas en la NICSP 33 al implantar las NICSP de base de acumulación (o devengo)

La Entidad X del Sector Público adoptó las NICSP de base de acumulación (o devengo) el 1 de enero de 20X4 y aplicó el costo atribuido al medir las propiedades de inversión puesto que la información fiable del costo sobre algunas propiedades de inversión no estaba disponible. Como resultado, la Entidad X del Sector Público reexpresó su saldo de apertura de propiedades de inversión con un valor adicional de 1.500.000 u.m. a 1 de enero de 20X4.

Nota 54 - Conciliación de los activos netos/patrimonio y del resultado (ahorro o desahorro) a 1 de enero de 20X4

Conciliación de los activos netos/patrimonio a 1 de enero de 20X4

	Activos netos/patrim
	1 de enero de 20X4
<i>Saldo de apertura de los activos netos/patrimonio a 1 de enero de 20X4 presentado según la base contable anterior</i>	
<i>Reconocimiento de propiedades de inversión a costo atribuido</i>	

<i>(véase la nota 34)</i>	
<i>Saldo de apertura reexpresado de los activos netos/patrimonio a 1 de enero de 20X4</i>	

Conciliación del resultado (ahorro o desahorro) a 1 de enero de 20X4

	Resultado (ahorro o desahorro) a 1 de enero de 20X4
<i>Resultado (ahorro o desahorro) a 31 de diciembre de 20X3 como se presentó según la base contable anterior</i>	
<i>Reconocimiento de propiedades de inversión a costo atribuido (véase la nota 34)</i>	
<i>Resultado (ahorro o desahorro) reexpresado a 1 de enero de 20X4</i>	

Determinación de un costo atribuido durante el periodo de transición

- GI40. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir un activo, la NICSP requiere que pueda determinar un costo atribuido para ese activo durante cualquier momento dentro del periodo de dispensa de transición de tres años.
- GI41. La depreciación y amortización posterior, si procede, se basa en el costo atribuido y comienza desde la fecha de adopción de las NICSP, o cuando las exenciones de transición que proporcionaron la dispensa hayan expirado, o cuando los elementos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).
- GI42. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica las NICSP a 1 de enero de 20X1 y elige la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para el reconocimiento de una propiedad de inversión. Puesto que la entidad que adopta por primera vez las NICSP no tiene información del costo fiable sobre el costo histórico de la propiedad de inversión en la fecha de adopción de las NICSP, decide determinar un costo atribuido para la propiedad de inversión. El costo atribuido para la propiedad de inversión se determina durante el segundo

periodo sobre el que se informa (es decir, 20X2) en el que la entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica la exención. La NICSP 33 permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utilice el costo atribuido determinado durante 20X2 para reconocer la propiedad de inversión ajustando el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura a 1 de enero de 20X2. El costo atribuido determinado a 1 de enero de 20X2 se usará para establecer la depreciación posterior y para evaluar el deterioro de valor cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP elija aplicar el modelo del costo como su base de medición posterior al aplicar la NICSP 16.

NICSP 5, Costos por Préstamos

- GI43. Una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) a 1 de enero de 20X3 y elige el tratamiento alternativo permitido para contabilizar los costos por préstamos. Los costos por préstamos directamente atribuibles a la adquisición del activo ascienden a 525.000 u.m., de los cuales en 500.000 u.m. se incurrió antes de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), mientras que en las 25.000 u.m. se incurrió en el primer periodo sobre el que se informa al final de 31 de diciembre de 20X3. El párrafo 90 de la NICSP 33 requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca de forma retroactiva los costos por préstamos incurridos antes de la incorporación de las NICSP de base de acumulación (o devengo) cuando elige el método alternativo permitido. Por ello, las 500.000 u.m. se capitalizarán con el costo del activo reconocido en el estado de situación financiera de apertura a 1 de enero de 20X3.
- GI44. Si la entidad ha elegido por aplicar el tratamiento de referencia, el párrafo 88 de las NICSP 33 recomienda, pero no requiere, que la entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique la política contable de forma retroactiva. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP elige aplicar su política contable de forma prospectiva solo contabilizará como gasto 25.000 u.m. en el estado de rendimiento financiero para el periodo que termina a 31 de diciembre de 20X3.

NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación

- GI45. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha recibido importes que todavía no cumplen los requisitos para reconocerse como ingresos según la NICSP 18 (por ejemplo, los importes de una venta que no cumplen los requisitos para su reconocimiento como ingresos), la entidad que adopta

por primera vez las NICSP reconocerá los importes recibidos como un pasivo en su estado de situación financiera de apertura de acuerdo a las NICSP, y medirá ese pasivo por importe recibido. Ésta dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá el ingreso en su estado de rendimiento financiero cuando se cumplen los criterios de reconocimiento de la NICSP 9.

NICSP 10, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

- GI46. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP cumple con la NICSP 4 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* para determinar su moneda funcional y de presentación. Si la entidad que adopta por primera vez las NICSP elabora su estado de situación financiera de apertura conforme a las NICSP, aplicará la NICSP 10 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias* a todos los periodos durante los que la economía de la moneda funcional era hiperinflacionaria.
- GI47. Si la entidad que adopta por primera vez las NICSP elige el uso de las exenciones de los párrafos 64 a 76 de la NICSP 33, aplicará la NICSP 10 a los periodos posteriores a la fecha para la que se determinó el importe revaluado o el valor razonable.

NICSP 14, Hechos Ocurredos Después de la Fecha de Presentación

- GI48. Excepto por lo descrito en el párrafo GI49, una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará la NICSP 14 *Hechos Ocurredos después de la Fecha de Presentación* para determinar si:
- (a) su estado de situación financiera de apertura refleja un hecho que ha tenido lugar tras la fecha de transición; y
 - (b) las cifras comparativas en sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP, según proceda, reflejan un hecho ocurrido después de la finalización de dicho periodo comparativo.
- GI49 Los párrafos 23 a 26 de la NICSP 33 requieren algunas modificaciones a los principios contenidos en la NICSP 14, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP determina si los cambios en las estimaciones son hechos que implican o no ajustes en la fecha de adopción de las NICSP (o, cuando corresponda, al término del periodo comparativo). Los casos 1 y 2, que se pueden ver a continuación, ilustran tales modificaciones. En el caso 3

siguiente, los párrafos 23 a 26 de la NICSP 33 no requieren la modificación de los principios contenidos en la NICSP 14.

- (a) Caso 1—Si la base contable anterior de la entidad que adopta por primera vez las NICSP requería estimaciones de elementos similares para la fecha de adopción de las NICSP, usando una política contable que es congruente con las NICSP. En este caso, las estimaciones según las NICSP necesitan ser uniformes con las estimaciones hechas para esa fecha según la base contable anterior, a menos que exista evidencia objetiva de que aquellas estimaciones fueron erróneas (véase la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*). La entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá las revisiones posteriores de aquellas estimaciones como hechos del periodo en el que hace las revisiones, pero no como eventos a ajustar a consecuencia de la obtención de evidencia posterior acerca de las condiciones que existían en la fecha de adopción de las NICSP.
- (b) Caso 2—La base contable anterior requería estimaciones de partidas similares para la fecha de adopción de las NICSP, pero la entidad hizo esas estimaciones usando políticas contables que no son uniformes con sus políticas contables según las NICSP. En este caso, las estimaciones según las NICSP necesitan ser uniformes con las estimaciones requeridas según la base contable anterior en esa fecha (a menos que exista evidencia objetiva de que aquellas estimaciones fueron erróneas), después de ajustar por las diferencias en las políticas contables. El estado de situación financiera de apertura reflejará estos ajustes por la diferencia en políticas contables. Como en el caso 1, la entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá revisiones posteriores a aquellas estimaciones como hechos del periodo en el que se hicieron las revisiones.

Por ejemplo, la base contable anterior puede haber requerido que una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca y mida provisiones sobre una base congruente con la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, salvo que dicha medición con la base contable anterior se realizó sin descontar los importes. En este ejemplo, la entidad que adopta por primera vez las NICSP usará las estimaciones según la base contable anterior como datos a la hora de realizar la medición descontada que requiere la NICSP 19.

- (c) Caso 3—La base contable anterior no requería estimaciones de partidas similares en la fecha de adopción de las NICSP. Las estimaciones según las NICSP a esa fecha reflejan las condiciones existentes en dicha fecha. En concreto, las estimaciones de los precios de mercado, tasas de interés o tasas de cambio en moneda extranjera a la fecha de adopción de las NICSP reflejan las condiciones de mercado en ese momento. Esto es congruente con la distinción en la NICSP 14 entre hechos que se ajustan después del periodo sobre el que se informa y hechos que no se ajustan después de dicho periodo.

GI50. Como ilustración: Los primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP de la Entidad A son para el periodo que termina a 31 de diciembre de 20X5 con la entidad que adopta por primera vez las NICSP que elige presentar información comparativa. En términos de su base contable anterior las transacciones y sucesos siguientes se registran en los estados financieros a 31 de diciembre de 20X3 y 20X4 de la Entidad A:

- (a) realizó estimaciones para los gastos acumulados (devengados) y las provisiones en las respectivas fechas;
- (b) la entidad contabilizó el plan de beneficios definidos utilizando una base contable de efectivo; y
- (c) no reconoció una provisión por un litigio que surgió de hechos ocurridos en septiembre de 20X4. Cuando el litigio se concluyó el 30 de junio de 20X5, se requirió que la entidad A pagara 1.000 u.m. y pagó el 10 de julio de 20X5.

Al preparar sus estados financieros de transición conforme a las NICSP, la entidad A concluyó que sus estimaciones de gastos acumulados (devengados) y provisiones, según la base contable anterior, a 31 de diciembre de 20X3 y 20X4, fueron realizadas de forma congruente con sus políticas contables conforme a las NICSP. Aunque algunos de los importes para los gastos acumulados (devengados) y para las provisiones podrían haberse considerado ahora subestimados y otros sobreestimados, la entidad A concluyó que tales estimaciones fueron razonables y que, por tanto, no se había producido ningún error. Como consecuencia, la contabilización de tales desviaciones implica realizar los ajustes rutinarios de las estimaciones según la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Aplicación de los requerimientos

Al preparar su estado de situación financiera de apertura según las NICSP a 1 de enero de 20X4 y en su estados de situación financiera comparativo a 31 de diciembre de 20X4, la entidad A:

- (a) no ajustará las estimaciones previas para los gastos acumulados (devengados) y las provisiones; y
- (b) hará las estimaciones necesarias (en forma de suposiciones actuariales) para contabilizar el plan de pensiones según la NICSP 39 *Beneficios a los Empleados*. Las suposiciones actuariales de la entidad A, a 1 de enero de 20X4 y a 31 de diciembre de 20X4, no reflejan las condiciones que aparecieron después de tales fechas. Por ejemplo la entidad A utilizó:
 - (i) tasas de descuento para el plan de pensiones y para las provisiones, a 1 de enero de 20X4 y 31 de diciembre de 20X4, que reflejan las condiciones del mercado en esas fechas; y
 - (ii) suposiciones actuariales sobre tasas de rotación futura de empleados, a 1 de enero de 20X4 y 31 de diciembre de 20X4, que no reflejan las condiciones que aparecieron tras las mismas—tales como un incremento significativo en las tasas de rotación estimadas para los empleados, a consecuencia de una reducción de los beneficios del plan de pensiones en 20X5.

El tratamiento del litigio judicial a 31 de diciembre de 20X4 depende de la razón por la que la entidad A no reconoció la provisión según la base contable anterior en tal fecha.

Suposición 1 – La base contable anterior era congruente con la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. La entidad A concluyó que no se cumplían los criterios para el reconocimiento. En este caso, las suposiciones de la entidad A, conforme a las NICSP, son congruentes con las realizadas según la base contable anterior. Por ello, la entidad A no reconoce una provisión a 31 de diciembre de 20X4.

Suposición 2 - La base contable anterior de la Entidad A no era congruente con la NICSP 19. Por tanto, la entidad A desarrollará las estimaciones según la NICSP 19. Según la NICSP 19, una entidad determinará si existe la obligación, al final del periodo sobre el que se informa, teniendo en cuenta

toda la evidencia disponible, incluyendo cualquier evidencia adicional proporcionada por hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa. De forma similar, según la NICSP 14 *Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa*, la resolución de un litigio judicial después del periodo sobre el que se informa es un suceso que implica ajuste si confirma que la entidad tenía una obligación presente en tal fecha. En este caso, la resolución del litigio judicial confirma que la entidad tenía un pasivo en septiembre de 20X4 (cuando ocurrieron los sucesos que dieron lugar al litigio). Por ello, la entidad A reconoce una provisión el 31 de diciembre de 20X4. La entidad A medirá esta provisión descontando los 1.000, pagados a 10 de julio de 20X5, para calcular su valor presente, utilizando una tasa de interés que cumpla con lo dispuesto en la NICSP 19 y refleje las condiciones de mercado a 31 de diciembre de 20X4.

- GI51. Los párrafos 23 a 26 de la NICSP 33 no invalidan los requerimientos contenidos en otras NICSP, que basan sus consideraciones o mediciones en las circunstancias existentes en una determinada fecha. Algunos ejemplos son:
- (a) la distinción entre arrendamientos financieros y arrendamientos operativos (véase la NICSP 13 *Arrendamientos*); y
 - (b) la distinción entre pasivos financieros e instrumentos de patrimonio (véase NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación*).

NICSP 13, Arrendamientos

- GI52. De acuerdo con el párrafo 95 de la NICSP 33 y el párrafo 18 de la NICSP 13, una arrendataria o arrendador clasifica los arrendamientos como arrendamientos operativos o arrendamientos financieros sobre la base de circunstancias existentes al comienzo del arrendamiento, en la fecha de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo). En algunos casos, el arrendatario y el arrendador pueden acordar cambiar las condiciones del arrendamiento, sin proceder a la renovación del mismo, de manera que podría haber resultado una clasificación diferente, según la NICSP 13, de la que hubiera tenido efecto con las condiciones originales del comienzo del arrendamiento. Si es así, el acuerdo revisado se considera como un acuerdo nuevo sobre su término desde la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo). Sin embargo, cambios en las estimaciones (por ejemplo, cambios en las estimaciones de la vida útil o del valor residual de la propiedad arrendada), o cambios en las circunstancias

(por ejemplo, incumplimientos del arrendatario), no darán lugar a una nueva consideración del arrendamiento.

NICSP 17, Propiedades, Planta y Equipo

- GI53. En caso de que los métodos y tasas de depreciación de la entidad que adopta por primera vez las NICSP, según la base contable anterior, sean aceptables de acuerdo con las NICSP, contabilizará los posibles cambios de la vida útil estimada o del patrón de depreciación de forma prospectiva, es decir, desde el momento en que se haga dicho cambio en la estimación (párrafos 22 y 26 de la NICSP 33 y párrafo 76 de la NICSP 17). Sin embargo, en ciertos casos, los métodos y tasas de depreciación de la entidad que adopta por primera vez las NICSP, según la base contable anterior puede diferir de los que serían aceptables según las NICSP (por ejemplo, sino reflejan una estimación razonable de la vida útil del activo). Si tales diferencias tuvieran un efecto relevante en los estados financieros, la entidad ajustará retroactivamente la depreciación acumulada en su estado de situación financiera de apertura, de forma que cumpla con las NICSP.
- GI54. La entidad que adopta por primera vez las NICSP puede elegir el empleo de uno de los siguientes importes como costo atribuido de las propiedades, planta y equipo:
- (a) el valor razonable, en la fecha de adopción de las NICSP (párrafo 67 de la NICSP 33), en cuyo caso la entidad que adopta por primera vez las NICSP proporciona la información a revelar requerida por el párrafo 148 de la NICSP 33; o
 - (b) una revaluación según la base contable anterior que cumpla los criterios del párrafo 67 de la NICSP 33.
- GI55. La depreciación posterior se base en que el costo atribuido y comienza desde la fecha para la cual la entidad que adopta por primera vez las NICSP determinó el costo atribuido, o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer ciertos activos, cuando las exenciones que proporcionan la dispensa hayan expirado, o el activo se ha reconocido de acuerdo con la NICSP 17 (lo que tenga lugar primero).
- GI56. Si la entidad que adopta por primera vez las NICSP hubiera elegido como política contable el modelo de revaluación de la NICSP 17, para algunas o todas las clases de propiedades, planta y equipo, presentará el superávit de

revaluación acumulada como un componente independiente de los activos netos/patrimonio. El superávit de revaluación en la fecha de adopción de las NICSP se basará en la comparación del importe en libros del activo en esa fecha con su costo o costo atribuido. Si el costo atribuido es el valor razonable en la fecha de adopción de las NICSP o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir ciertos activos, cuando las exenciones que proporcionan la dispensa hayan expirado, o el activo se ha reconocido o medido de acuerdo con la NICSP 17 (lo que tenga lugar primero), la entidad que adopta por primera vez las NICSP proporcionará la información a revelar requerida por el párrafo 148 de la NICSP 33.

GI57. Si las revaluaciones, efectuadas según la base contable anterior de la entidad que adopta por primera vez las NICSP, no satisfacen los criterios contenidos en el párrafo 67 o 69 de la NICSP 33, una entidad que adopta por primera vez las NICSP medirá los activos revaluados en su estado de situación financiera de apertura según una de las siguientes bases:

- (a) costo (o costo atribuido) menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada según el modelo del costo de la NICSP 17;
- (b) El costo atribuido, siendo el valor razonable o una alternativa cuando la evidencia basada en el mercado del valor razonable no está disponible en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años para no reconocer o medir ciertos activos, la fecha en la que se reconoce o mide el activo durante el periodo de transición o cuando hayan expirado las exenciones de transición (lo que tenga lugar primero).
- (c) importe revaluado, si la entidad adopta el modelo de revaluación de la NICSP 17 como política contable de acuerdo con las NICSP para todos los elementos de propiedades, planta y equipo.

GI58. La NICSP 17 establece la depreciación por separado de cada componente de una partida de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo en relación al total de la partida. No obstante, la NICSP 17 no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento de un activo, por ejemplo no dice en qué consiste una partida de propiedades, planta y equipo.

Por esta razón, se requiere que la entidad realice juicios para aplicar los criterios de reconocimiento, teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la misma (párrafos 18 y 59).

NICSP 39, Beneficios a los Empleados

- GI59. En la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que las adopta por primera vez aplica la NICSP 39 para medir los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, y reconoce todas las ganancias o pérdidas actuariales acumuladas desde el inicio del plan hasta la fecha de adopción de las NICSP o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años desde el reconocimiento de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que las exenciones expiran o cuando los planes de beneficios definidos se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 39 (lo que tenga lugar primero).
- GI60. Las suposiciones actuariales de una entidad que adopta por primera vez las NICSP en la fecha de adopción de éstas, o cuando la entidad que las adopta por primera vez aprovecha las exenciones que proporcionan dispensa del reconocimiento de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiran las exenciones o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconocen o miden de acuerdo con la NICSP 39 (la que tenga lugar primero), son congruentes con las suposiciones actuariales realizadas al final de su periodo comparativo (si la entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por presentar información comparativa de acuerdo con el párrafo 78 de la NICSP 33) de acuerdo con su base contable anterior (después de los ajustes para reflejar cualquier diferencia en políticas contables), a menos que haya evidencia objetiva de que esas suposiciones eran erróneas (párrafo 23 de la NICSP 33). Las revisiones posteriores a dichas suposiciones son una ganancia o pérdida actuarial del periodo en el que la entidad que adopta por primera vez las NICSP realiza las revisiones.
- GI61. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar realizar suposiciones actuariales en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando aprovecha las exenciones que proporcionan una dispensa de reconocer los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiran las exenciones o cuando los planes de

beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 39 (lo que tenga lugar primero), que no eran necesarias de acuerdo con su base contable. Estas suposiciones actuariales no reflejan las condiciones que surgieron después de la fecha de adopción de las NICSP, o cuando aprovecha las exenciones que proporcionan una dispensa de reconocer los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiran las exenciones o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 39 (lo que tenga lugar primero). En concreto, las tasas de descuento y el valor razonable de los activos del plan en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando aprovecha las exenciones que proporcionan una dispensa de reconocer los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiran las exenciones o cuando los pasivos se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 39 (lo que tenga lugar primero), reflejan las condiciones de mercado en esa fecha. De forma análoga, las suposiciones actuariales de la entidad que adopta por primera vez las NICSP en la fecha de adopción de éstas, o cuando la entidad que las adopta por primera vez aprovecha las exenciones que proporcionan dispensa del reconocimiento de planes de beneficios definidos y otros beneficios a largo plazo a los empleados, la fecha en que expira la exención o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 39 (la que tenga lugar primero), sobre tasas de rotación futura de empleados, no reflejan un incremento significativo en las tasas de rotación de empleados futuros como consecuencia de un recorte del plan de pensiones ocurrido después de la fecha de adopción de la NICSP; o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones que proporcionan dispensa del reconocimiento de los planes de beneficios definidos, la fecha en la que expira la exención o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 39 (la que tenga lugar primero) (párrafo 23 de la NICSP 33).

- GI62. En muchos casos, los estados financieros de transición conforme a las NICSP de una entidad que adopta por primera vez las NICSP o sus primeros estados financieros reflejarán mediciones de las obligaciones por beneficios a los empleados en tres fechas (cuando entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por presentar información comparativa de acuerdo con el

párrafo 78 de la NICSP 33): el final de primer periodo sobre el que se informa, la fecha del estado de situación financiera comparativo (cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por presentar información comparativa) y la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha las exenciones que proporcionan dispensa del reconocimiento de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiran las exenciones o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconocen o miden de acuerdo con la NICSP 39 (la que tenga lugar primero). La NICSP 39 recomienda que la entidad que adopta por primera vez las NICSP utilice un actuario en la medición de todas las posibles obligaciones de beneficios por retiro. Para disminuir costos, la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede solicitar un actuario cualificado que lleve a cabo una valoración actuarial detallada en una o dos de estas fechas, y extienda las valoraciones hacia delante o hacia atrás hasta las otras fechas. Cualquier extensión hacia delante o hacia atrás reflejará todas las transacciones significativas y demás hechos relevantes ocurridos (incluyendo cambios en los precios de mercado y en las tasas de interés) entre esas dos fechas (párrafo 68 de la NICSP 39).

NICSP 21 Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo y NICSP 26 Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo

- GI63. Los párrafos 98 y 108 de la NICSP 33 requieren que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique los requerimientos de la NICSP 21 y NICSP 26 de forma prospectiva desde la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), o cuando una entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha las exenciones que proporcionan un periodo de dispense de transición de tres años para no reconocer o medir un activo, la fecha en la que las exenciones que proporcionaron la dispensan expiran o el activo se reconoce o mide. Por ejemplo, si una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) a 1 de enero de 20X1 y aprovecha el periodo de exención de transición de tres años para no reconocer o medir un elemento de propiedades, planta y equipo, no se requeriría evaluar el elemento de propiedades, planta y equipo por deterioro de valor hasta (a) el 31 de diciembre de 20X3 (es decir, la fecha sobre la que expira la exención de transición) o (b) la fecha siguiente al reconocimiento del elemento de propiedades, planta y equipo si se reconoció o midió durante el periodo de transición (lo que tenga lugar primero).
- GI64. Las estimaciones usadas para determinar si una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconoce una pérdida por deterioro de valor (y medir las pérdidas por deterioro de valor) en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento de los activos, la fecha en la que las exenciones expiran o cuando los activos se reconocen o miden de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero) son congruentes con las estimaciones realizadas al final de su periodo comparativo (si la entidad que adopta por primera vez las NICSP elige presentar información comparativa de acuerdo con el párrafo 78 de la NICSP 33) la base contable anterior de la entidad que adopta por primera vez las NICSP (después de los ajustes para reflejar cualquier diferencia en políticas contables), a menos que exista evidencia objetiva de que las estimaciones eran erróneas (párrafos 23 y 24 de la NICSP 33). La entidad que adopta por primera vez las NICSP presentará cualquier revisión posterior a esas estimaciones como un hecho del periodo en el que hace las revisiones.
- GI65. Para evaluar si necesita reconocer una pérdida por deterioro de valor (y al medir cualquier pérdida por deterioro de valor) en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha

la exención que dispensa del reconocimiento de activo, la fecha en la que las expiran las exenciones o cuando los activos se reconocen o miden de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero), la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar hacer estimaciones para esa fecha que no estuvieran necesariamente de acuerdo con la base contable anterior. Estas estimaciones y suposiciones no reflejan condiciones que surgieron después de la fecha de transición, o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento de activos, la fecha en la que las exenciones expiran o cuando los activos se reconocen o miden de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero) (párrafo 25 de la NICSP 33).

NICSP 28, Instrumentos financieros: Presentación

GI66. En su estado de situación financiera de apertura, una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará el criterio de la NICSP 28 para clasificar los instrumentos financieros emitidos (o los componentes de instrumentos financieros emitidos) como pasivos financieros o como instrumentos de activos netos/patrimonio, de acuerdo con la esencia del acuerdo contractual en el momento en el que dicho instrumento satisface los criterios de reconocimiento de la NICSP 28 (párrafos 13 y 35), sin considerar hechos posteriores a esa fecha (distintos de los cambios en los plazos de los instrumentos).

NICSP 29, Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición

Reconocimiento

GI67. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconoce todos los activos financieros y pasivos financieros (incluyendo todos los derivados) que cumplen los requisitos para su reconocimiento de acuerdo con la NICSP 29 y no han cumplido todavía los requisitos para la baja en cuentas de acuerdo con la NICSP 29, excepto los activos financieros no derivados y pasivos financieros no derivados dados de baja en cuentas de acuerdo con la base contable anterior antes de la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento de los instrumentos financieros, la fecha en que las exenciones expiran o cuando los instrumentos financieros se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero) a los que la entidad que adopta por primera vez las NICSP no elija para

aplicar el párrafo 116 de la NICSP 33 (véanse los párrafos 115 y 116 de la NICSP 33).

- GI68. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP que no aplique el párrafo 116 de la NICSP 33 no reconoce activos transferidos en una titulización, transferencia u otra transacción dada de baja en cuentas que haya tenido lugar antes de la fecha de adopción de las NICSP si tales transacciones cumplían las condiciones para ser dadas de baja según su base contable anterior. Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza el mismo acuerdo de titulización u otro acuerdo de dar de baja en cuentas para transferencias posteriores después de la fecha de transición a las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento o medición de los instrumentos financieros, la fecha en la que las exenciones expiran o cuando los instrumentos financieros se reconocen o miden de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero), esas transferencias posteriores cumplen los requisitos para la baja en cuentas solo si cumplen los criterios de baja en cuentas de la NICSP 29.

Derivados implícitos

- GI69. Cuando la NICSP 29 requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP separe un derivado implícito de un contrato anfitrión, los importes en libros iniciales de los componentes en la fecha en la que el instrumento satisface por primera vez los criterios de reconocimiento de la NICSP 29 reflejan las circunstancias a esa fecha (NICSP 29, párrafo 12). Si la entidad que adopta por primera vez las NICSP no puede determinar fiablemente el importe en libros inicial del derivado implícito y del contrato anfitrión, medirá el contrato combinado completo como al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) (NICSP 29, párrafo 14).

Medición

- GI70. Al preparar su estado de situación financiera de apertura, una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los criterios de la NICSP 29 para identificar los activos financieros y pasivos financieros que se miden a valor razonable y los que se miden a costo amortizado.

Ajustes al importe en libros de instrumentos financieros en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) o durante el periodo de transición

GI71. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP tratará un ajuste al importe en libros de un activo financiero o pasivo financiero como un ajuste a reconocer en el saldo de apertura del resultado (ahorro o desahorro) acumulado en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa de reconocer o medir los instrumentos financieros, la fecha en que las exenciones expiran o cuando se reconozcan o midan los instrumentos financieros de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero), solo en la medida en que proceda de la adopción de la NICSP 29. Puesto que todos los derivados, distintos de los que son contratos de garantía financiera o los instrumentos de cobertura designados y vigentes, se clasifican como mantenidos para negociar, las diferencias entre el importe en libros anterior (que puede haber sido cero) y el valor razonable de los derivados se reconocen como un ajuste del saldo del resultado (ahorro o desahorro) acumulado al comienzo del ejercicio contable en que se aplica inicialmente la NICSP 29, o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que dispensa de reconocer o medir los instrumentos financieros, la fecha en que la exención expira o cuando los instrumentos financieros se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

Contabilidad de coberturas

GI72. Los párrafos 117 a 119 de la NICSP 33 tratan de la contabilidad de coberturas. La designación y documentación de una relación de cobertura debe completarse antes de la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento o medición de los instrumentos financieros, la fecha en la que las exenciones expiran o cuando los instrumentos financieros se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero), si la relación de cobertura va a cumplir los requisitos de la contabilidad de coberturas a partir de esa fecha. La contabilidad de coberturas puede aplicarse prospectivamente solo desde la fecha en que la relación de cobertura está completamente designada y documentada.

- GI73. La entidad que adopta por primera vez las NICSP puede, según la base contable anterior, haber diferido o no reconocido ganancias y pérdidas en una cobertura del valor razonable de una partida cubierta que no se mide a su valor razonable. Para esta cobertura del valor razonable, una entidad que adopta por primera vez las NICSP ajustará el importe en libros del elemento cubierto en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento o medición de los instrumentos financieros, la fecha en la que las exenciones expiran o cuando los instrumentos financieros se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero). El ajuste es el menor entre:
- (a) esa porción del cambio acumulado en el valor razonable de la partida cubierta que refleja el riesgo cubierto designado y que no fue reconocido según la base contable anterior; y
 - (b) esa porción del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura que refleja el riesgo cubierto designado y, según su base contable anterior, era o (i) no reconocido o (ii) diferido en el estado de situación financiera como un activo o un pasivo.
- GI74. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede, según su base contable anterior, tener ganancias o pérdidas diferidas sobre una cobertura de flujos de efectivo de una transacción prevista. Si, en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento o medición de los instrumentos financieros, la fecha en la que las exenciones expiran o cuando los instrumentos financieros se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero), la transacción prevista cubierta no es altamente probable, pero se espera que ocurra, la ganancia o pérdida en su totalidad se reconoce en activos netos/patrimonio. Cualquier ganancia o pérdida acumulada que haya sido reclasificada a activos netos/patrimonio en el momento de la aplicación inicial de la NICSP 29 o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento o medición de los instrumentos financieros, la fecha en la que las exenciones expiran o cuando los instrumentos financieros se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero) permanecerá en los activos netos/patrimonio hasta que (a) la transacción prevista posteriormente dé lugar al reconocimiento de un activo no financiero o pasivo no financiero,

(b) la transacción prevista afecta al resultado (ahorro o desahorro) o (c) cambien las circunstancias posteriormente y la transacción prevista ya no se espere que ocurra, en cuyo caso cualquier ganancia o pérdida acumulada se reclasifica desde activos netos/patrimonio al resultado (ahorro o desahorro). Si el instrumento de cobertura todavía se conserva, pero la cobertura no cumple los requisitos de una cobertura de flujos de efectivo de acuerdo con la NICSP 29, la contabilidad de coberturas ya no es apropiada a partir de la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento o medición de los instrumentos financieros, la fecha en la que las exenciones expiran o cuando los instrumentos financieros se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

NICSP 31, Activos intangibles

GI75. El estado de situación financiera de apertura de una entidad que adopta por primera vez las NICSP excluye todos los activos intangibles y otros elementos intangibles que no cumplen los criterios de reconocimiento de acuerdo con la NICSP 31 en la fecha de adopción de la NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento de los activos intangibles, la fecha en la que las exenciones expiran o cuando los activos intangibles se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero) e incluye todos los activos intangibles que cumplen los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 en esa fecha.

GI76. Los criterios contenidos en la NICSP 31 exigen a la entidad reconocer un activo intangible si, y sólo si:

- (a) es probable que los beneficios económicos futuros que son atribuibles al activo fluyan a la entidad; y
- (b) el costo del activo puede ser medido de forma fiable.

La NICSP 31 complementa estos dos criterios con otros adicionales, y más concretos, para los activos intangibles generados internamente.

GI77. Según los párrafos 63 y 66 de la NICSP 31, la entidad capitalizará los costos de activos intangibles generados internamente de forma prospectiva, esto es, desde la fecha en la que son satisfechos. La NICSP 33 permite que una entidad reconozca los activos intangibles contabilizados como gasto anteriormente en la medida en que el elemento cumpla la definición de un

activo intangible y los criterios de reconocimiento de la NICSP 31. Por ello, si un activo intangible generado internamente cumple los requisitos para su reconocimiento en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento o medición de los activos intangibles, la fecha en la que las exenciones expiran o cuando los activos intangibles se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero) la entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá o medirá el activo en su estado de situación financiera de apertura, incluso si hubiera reconocido el desembolso relacionado como gasto de acuerdo con su base contable anterior.

- GI78. Si el activo no puede reconocerse según la NICSP 31 hasta una fecha posterior, su costo es la suma de los desembolsos incurridos desde esta última fecha.
- GI79. Los criterios del párrafo GI76 también se aplican a activos intangibles adquiridos separadamente. En muchos casos, la documentación actual elaborada para apoyar la decisión de adquirir el activo contendrá una valoración de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Además, como se explicó en el párrafo 33 de la NICSP 31, el costo de un activo intangible adquirido separadamente puede habitualmente ser medido de forma fiable.
- GI80. La entidad que adopta por primera vez las NICSP puede elegir el empleo de uno de los siguientes importes como costo atribuido de los activos intangibles (excepto los activos intangibles generados internamente):
- (a) El valor razonable en la fecha de transición en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento o medición de ciertos activos, la fecha en la que el activo se reconoce o mide durante el periodo de transición o la fecha en que las exenciones expiran (lo que tenga lugar primero) (párrafo 67 de la NICSP 33) en cuyo caso la entidad proporciona la información a revelar requerida por el párrafo 148 de la NICSP 33 o
 - (b) una revaluación según la base contable anterior que cumpla los criterios del párrafo 67 de la NICSP 33;
- GI81. En caso de que los métodos y tasas de amortización de la entidad que adopta por primera vez las NICSP, según la base contable anterior, sean

aceptables de acuerdo con las NICSP, contabilizará los posibles cambios de la vida útil estimada o del patrón de amortización de forma prospectiva, es decir, desde el momento en que se haga dicho cambio en la estimación (párrafos 23 y 24 de la NICSP 33 y párrafo 103 de la NICSP 31). Sin embargo, en ciertos casos, los métodos y tasas de amortización de la entidad que adopta por primera vez las NICSP, según la base contable anterior pueden diferir de los que serían aceptables según las NICSP (por ejemplo, sino reflejan una estimación razonable de la vida útil del activo). Si tales diferencias tuvieran un efecto relevante en los estados financieros, la entidad que adopta por primera vez las NICSP ajustará retroactivamente la amortización acumulada en su estado de situación financiera de apertura, de forma que cumpla con las NICSP.

NICSP 35, Estados Financieros Consolidados

GI82. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no consolidaba una entidad controlada de acuerdo con su base contable anterior, entonces, en sus estados financieros consolidados, dicha entidad medirá los activos y pasivos de la entidad controlada por el mismo importe en libros que en los estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) de la entidad controlada después de su adopción de las NICSP, tras ajustar según los procedimientos de consolidación y por los efectos de combinación de la entidad que adquirió la entidad controlada (párrafo 130 de la NICSP 33). Si la entidad controlada no ha adoptado las NICSP de base de acumulación (o devengo) en sus estados financieros, los importes en libros descritos anteriormente son aquellos que las NICSP exigirían en esos estados financieros.

La entidad controladora adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) antes que la entidad controlada

Antecedentes

GI83. La Entidad controladora A presenta sus primeros estados financieros (consolidados) conforme a las NICSP en 20X5. Su entidad controlada B, totalmente participada por la entidad controladora A desde la creación, prepara información según las NICSP de base de acumulación (o devengo) para propósitos de consolidación interna desde esa fecha, pero no presentará sus primeros estados financieros conforme a las NICSP hasta 20X7.

Aplicación de los requerimientos

- GI84. Si la entidad controlada B aplica el párrafo 129(a) de la NICSP 33, los importes en libros de sus activos y pasivos serán los mismos, a 1 de enero de 20X6, tanto en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NICSP, como en el estado consolidado de situación financiera de la entidad controladora A (salvo por los ajustes derivados de los procedimientos de consolidación), y estarán basados en la fecha de adopción de la entidad controladora A de las NICSP.
- GI85. Alternativamente, la entidad controlada B según el párrafo 129(b) de la NICSP 33, medirá todos sus activos o pasivos con referencia a su propia fecha de adopción de las NICSP (1 de enero de 20X6). No obstante, el hecho de que la entidad controlada B pase a ser en 20X7 una entidad que adopta por primera vez las NICSP no cambia los importes en libros de sus activos y pasivos en los estados financieros consolidados de la entidad controladora A

La entidad controlada adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) antes que la entidad controladora

Antecedentes

- GI86. La Entidad controladora C presenta sus primeros estados financieros (consolidados) de transición conforme a las NICSP en 20X7. Su entidad controlada D, totalmente participada por la entidad controladora C desde la creación, presentó sus estados financieros de transición conforme a las NICSP en 20X5. Hasta 20X7 la entidad controlada D preparó información a efectos de la consolidación interna de acuerdo con la base contable anterior de la entidad controladora C.

Aplicación de los requerimientos

- GI87. El importe en libros de los activos y pasivos de la entidad controlada D a 1 de enero de 20X6, serán los mismos tanto en el estado de situación financiera (consolidado) según la base contable de acumulación (o devengo) de apertura de la entidad controladora C, como en los estados financieros de la entidad controlada D (salvo por los ajustes derivados de los procedimientos de consolidación), y estarán basados en la fecha de adopción de la entidad controlada D de las NICSP. El hecho de que la entidad controladora C se convierta en entidad que adopta por primera vez las NICSP en 20X7, no cambia esos importes en libros (párrafo 129 de la NICSP 33).

- GI88. Los párrafos 129 y 130 de la NICSP 33 no invalidan los siguientes requerimientos:
- (a) El resto de la NICSP 33 para medir todos los activos y pasivos para los que los párrafos 129 y 130 de la NICSP 33 no son relevantes.
 - (b) Suministrar toda la información a revelar requerida por esta NICSP en la propia fecha de transición a las NICSP de la entidad que adopta por primera vez las NICSP.
- GI89. El párrafo 129 de la NICSP 33 se aplica si una entidad controlada se convierte en una entidad que adopta por primera vez las NICSP después que su entidad controladora, por ejemplo si la entidad controladora preparaba un paquete de información conforme a las NICSP de base de acumulación (o devengo) a efectos de consolidación, pero no presentaba un conjunto completo de estados financieros conforme a las NICSP. Esta situación podría ser pertinente no sólo si el paquete de información de la entidad controladora cumplían totalmente con los criterios de reconocimiento y medición de las NICSP, sino también cuando los mismos se ajustaban principalmente por temas tales como revisión de hechos ocurridos después del final del periodo sobre el que se informa y el reparto centralizado de los costos por pensiones. Sin embargo, el párrafo 129 de la NICSP 33 no permite a la entidad controlada ignorar errores que son irrelevantes para los estados financieros consolidados de su entidad controladora, pero son materiales para sus propios estados financieros.

Presentación e información a revelar

- GI90. Los párrafos 135 a 140 de la NICSP 33 requieren que una entidad que adopta por primera vez las NICSP revele cierta información cuando aprovecha las exenciones y disposiciones de transición en su adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo).

Como ilustración:

Notas a los estados financieros del año que termina el 31 de diciembre de 20X2

Nota 48 - Adopción de exenciones y disposiciones de transición de la NICSP 33

La Entidad X del Sector Público adoptó las NICSP de base de acumulación (o devengo) a 1 de enero de 20X1 y consideró adoptar la exención de

transición de la NICSP 33 que le permite aplicar un costo atribuido y un periodo de hasta tres años para medir los terrenos y construcciones y propiedades de inversión.

La Entidad X del Sector Público aprovecha estas exenciones para determinar un costo atribuido, y medir sus terrenos y construcciones y propiedades de inversión. Como resultado de adoptar estas exenciones y disposiciones de transición la entidad no puede hacer una declaración explícita y sin reservas sobre su cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo), en la medida que la adopción de estas exenciones de transición afectan la presentación razonable de los estados financieros de la Entidad X del Sector Público y su capacidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

No se adoptaron o aplicaron otras exenciones de transición que afectan la presentación razonable y el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición a otros activos o pasivos.

Durante el periodo de revisión, la Entidad X del Sector Público reexpresó su saldo de apertura de propiedades de inversión con un valor adicional de 1.200.000 u.m. después de determinar el costo atribuido el 30 de junio de 20X2 para las propiedades de inversión bajo su control.

Al año que termina, la Entidad X del Sector Público no ha determinado todavía un costo atribuido para terrenos y construcciones y todavía no ha medido estos activos en sus estados financieros. Los terrenos y construcciones reflejan un saldo de cierre de 2.500.000 u.m. a 31 de diciembre de 20X2. Este valor se determinó bajo la base contable anterior de la Entidad X del Sector Público.

La Entidad X del Sector Público tiene previsto aplicar una exención de transición de tres años para medir sus terrenos y construcciones y al determinar un costo atribuido para estos activos.

La Entidad X del Sector Público ha nombrado un tasador para valorar los terrenos y ha desarrollado un modelo para medir las construcciones. El progreso para determinar las valoraciones para los terrenos y construcciones está de acuerdo con su plan de implementación.

Resumen de las exenciones y disposiciones de transición incluidas en la NICSP 33 *Adopción por Primera vez de las NICSP de base de acumulación (o devengo)*

GI91. El siguiente diagrama resume las exenciones y disposiciones de transición de las NICSP de base de acumulación (o devengo)

NICSP	Exención de transición proporcionada							
	No	Sí						
		Costo atribuido	Tres años de exención de transición para el reconocimiento	Tres años de exención de transición para la medición	Tres años de exención de transición para reconocimiento o medición	Tres años de exención de transición para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 1 <i>Presentación de Estados Financieros</i>						√ La medida en que se adoptó el periodo de exención de tres años		<ul style="list-style-type: none"> Se recomienda la presentación de información comparativa
NICSP 2, <i>Estado de Flujos de Efectivo</i>	√							
NICSP 3, <i>Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores</i>	√							
NICSP 4, <i>Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera</i>								<ul style="list-style-type: none"> Exención de cumplir con los requerimientos de conversiones acumuladas
NICSP 5, <i>Costos por Préstamos</i>			√ Cuando se opta por la alternativa permitida como política contable					<ul style="list-style-type: none"> Recomendado aplicar el tratamiento de referencia de forma retroactiva La alternativa permitida debe aplicarse de forma retroactiva

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

NICSP	Exención de transición proporcionada							
	No	Sí						
		Costo atribuido	Tres años de exención de transición para el reconocimiento	Tres años de exención de transición para la medición	Tres años de exención de transición para reconocimiento o medición	Tres años de exención de transición para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 6- <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i> (NICSP 35, <i>Estados Financieros Consolidados</i>)		√			√ Clasificar e identificar adecuadamente las participaciones en otras entidades		√	<ul style="list-style-type: none"> • Disposiciones cuando la entidad controladora o controlada adopta las NICSP en fechas diferentes • Exención para no preparar estados financieros como estados financieros consolidados • (Evaluación de si es entidad de inversión en la fecha de adopción y medición a valor razonable en esa fecha)
NICSP 7, <i>Inversiones en Asociadas</i> (NICSP 36 <i>Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos</i>)		√			√ Clasificar e identificar adecuadamente las participaciones en otras entidades		√	<ul style="list-style-type: none"> • Disposiciones cuando la entidad controladora y asociada adopta las NICSP en fechas

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

									diferentes
									<ul style="list-style-type: none">• Exención para no incluir inversiones en asociadas en los estados financieros consolidados

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

NICSP	Exención de transición proporcionada							
	No	Sí						
		Costo atribuido	Tres años de exención de transición para el reconocimiento	Tres años de exención de transición para la medición	Tres años de exención de transición para reconocimiento o medición	Tres años de exención de transición para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 8, <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i> (NICSP 36 <i>Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos</i>)		√			√ Clasificar e identificar adecuadamente las participaciones en otras entidades		√	<ul style="list-style-type: none"> • Disposiciones cuando la entidad controladora y asociada adoptan las NICSP en fechas diferentes • Exención para no incluir inversiones en negocios conjuntos en los estados financieros consolidados
(NICSP 37, <i>Acuerdos Conjuntos</i>)								<ul style="list-style-type: none"> • <i>Disposición sobre cómo medir la inversión en negocios conjuntos</i>

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

								<i>anteriormente contabilizados usando la consolidación proporcional</i>
--	--	--	--	--	--	--	--	--

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

NICSP	Exención de transición proporcionada							
	No	Sí						
		Costo atribuido	Tres años de exención de transición para el reconocimiento	Tres años de exención de transición para la medición	Tres años de exención de transición para reconocimiento o medición	Tres años de exención de transición para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 9,-Ingresos de Transacciones con Contraprestación	√				√ La medida en que se adoptó el periodo de exención de tres años para activo o pasivos			
NICSP 10, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias								• Disposición es sobre hiperinflación grave
NICSP 11, Contratos de Construcción	√							
NICSP 12, Inventarios		√	√ Inventarios no reconocidos según la base contable anterior	√ Inventarios reconocidos según la base contable anterior				
NICSP 13, Arrendamientos			√ Activos arrendados o pasivos por	√ Activos arrendados o pasivos por				

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

			arrendamientos no reconocidos según la base contable anterior	arrendamientos reconocidos según la base contable anterior				
--	--	--	---	--	--	--	--	--

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

NICSP	Exención de transición proporcionada							
	No	Sí						
		Costo atribuido	Tres años de exención de transición para el reconocimiento	Tres años de exención de transición para la medición	Tres años de exención de transición para reconocimiento o medición	Tres años de exención de transición para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 14, <i>Hechos Ocurredos Después de la Fecha de Presentación</i>	√							
NICSP 16 <i>Propiedades de Inversión</i>		√	√ Propiedades de inversión no reconocidas según la base contable anterior	√ Propiedades de inversión reconocidas según la base contable anterior				
NICSP 17, <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>		√	√ Propiedades, planta y equipo no reconocidos según la base contable anterior	√ Propiedades, planta y equipo reconocidos según la base contable anterior				
NICSP 18, <i>Información Financiera por Segmentos</i>	√ Sin información por segmentos, en la medida en							

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

	que se adoptó el periodo de exención de tres años							
--	---	--	--	--	--	--	--	--

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

NICSP	Exención de transición proporcionada							
	No	Sí						
		Costo atribuido	Tres años de exención de transición para el reconocimiento	Tres años de exención de transición para la medición	Tres años de exención de transición para reconocimiento o medición	Tres años de exención de transición para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 19, <i>Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes</i>			√ Solo pasivos relacionados con activos no reconocidos según la base contable anterior a incluir en la estimación inicial del costo de desmantelamiento/eliminación del elemento/restauración del lugar	√ Solo pasivos relacionados con activos reconocidos según la base contable anterior a incluir en la estimación inicial del costo de desmantelamiento/eliminación del elemento/restauración del lugar				
NICSP 20, <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i>						√		
NICSP 21, <i>Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo</i>								• Aplicación prospectiva
NICSP 22, <i>Revelación de</i>	√							

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

<i>Información Financiera sobre el Sector Gobierno General</i>								
NICSP 23, <i>Ingresos de Transacciones con Contraprestación</i>			√ Todos los ingresos sin contraprestación no reconocidos según la base contable anterior	√ Todos los ingresos sin contraprestación reconocidos según la base contable anterior	√ La medida en que se adoptó el periodo de exención de tres años para activo o pasivos			
NICSP	Exención de transición proporcionada							
	No	Sí						
		Costo atribuido	Tres años de exención de transición para el reconocimiento	Tres años de exención de transición para la medición	Tres años de exención de transición para reconocimiento o medición	Tres años de exención de transición para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 24, <i>Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros</i>	√							
NICSP 39, <i>Beneficios a los Empleados</i>			√ Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo no reconocidos según la	√ Para beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo reconocidos según la base contable anterior				<ul style="list-style-type: none"> Disposiciones sobre cómo determinar el pasivo inicial

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

			base contable anterior					<ul style="list-style-type: none"> • Disposición para no separar las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas • Información a revelar prospectiva sobre ajustes de experiencia
NICSP 26, <i>Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo</i>			√					<ul style="list-style-type: none"> • Aplicación prospectiva
NICSP 27, <i>Agricultura</i>			√ Activos biológico y actividades agrícolas no reconocidos según la base contable anterior	√ Activos biológico y actividades agrícolas reconocidos según la base contable anterior				

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

NICSP	Exención de transición proporcionada							
	No	Sí						
		Costo atribuido	Tres años de exención de transición para el reconocimiento	Tres años de exención de transición para la medición	Tres años de exención de transición para reconocimiento o medición	Tres años de exención de transición para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 28, <i>Instrumentos financieros: Presentación</i>								<ul style="list-style-type: none"> Disposiciones para no separar el componente de pasivo y activos netos/patrimonio en circunstancias específicas
NICSP 29, <i>Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición</i>		√	√ Para instrumentos financieros no reconocidos según la base contable anterior	√ Para instrumentos financieros reconocidos según la base contable anterior				<ul style="list-style-type: none"> Disposiciones sobre la designación/baja en cuentas/contabilidad de coberturas Aplicar los principios de deterioro de valor de forma prospectiva
NICSP 30, <i>Instrumentos financieros: Información a revelar</i>								<ul style="list-style-type: none"> No presentar información comparativa sobre la naturaleza y

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

								magnitud de los riesgos
NICSP 31, <i>Activos Intangibles</i>		√ Activos intangibles distintos de los generados I/A	√ Activos intangibles no reconocidos según la base contable anterior	√ Activos intangibles reconocidos según la base contable anterior				<ul style="list-style-type: none"> • Disposición para reconocer activos intangibles generados internamente contabilizados como gasto anteriormente
NICSP 32, <i>Acuerdos de Concesión de Servicios: Concedente</i>		√ Activo de concesión de servicios.	√ Activo de concesión de servicios y pasivo relacionado no reconocido según la base contable anterior	√ Activo de concesión de servicios y pasivo relacionado reconocido según la base contable anterior				<ul style="list-style-type: none"> • Disposición sobre cómo reconocer el pasivo relacionado

Apéndice A

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

Este Apéndice resume cómo se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique las exenciones y disposiciones de transición en los términos de esta NICSP, y las que una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por aplicar en el momento de adopción de las NICSP con base de acumulación (o devengo).

Como las exenciones y disposiciones de transición que pueden ser elegidas pueden también afectar la presentación razonable de la capacidad de la entidad que adopta por primera vez las NICSP para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo), tal como se explicó en los párrafos 27 a 32 de la NICSP 33, el Apéndice hace una distinción entre las exenciones y disposiciones de transición que afectan la presentación razonable y la capacidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) y las que no.

Exención o disposición de transición	Exenciones o disposiciones de transición que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones de transición que pueden aplicarse o ser opcionales	
	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	Afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

<p>NICSP 1</p> <ul style="list-style-type: none"> • Presentación de información comparativa 		√	
<p>NICSP 4</p> <ul style="list-style-type: none"> • Diferencias de transición acumuladas en la fecha de adopción 		√	
<p>NICSP 5</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tratamiento alternativo permitido y ha aprovechado el periodo de exención • Adopción del tratamiento alternativo en la fecha de adopción - aplicación retroactiva • Adopción del tratamiento de referencia en la fecha de adopción - aplicación retroactiva de los costos incurridos antes y después de la fecha de adopción 	√	√	√

Exención o disposición de transición	Exenciones o disposiciones de transición que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones de transición que pueden aplicarse o ser opcionales	
	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP con base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP con base de acumulación (o devengo)	Afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP con base de acumulación (o devengo)

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

<p>NICSP 6 (IPSAS 35)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exención de reconocer o medir participaciones en entidades controladas • Opción para no eliminar saldos, transacciones, ingresos y gastos entre empresas • Entidad controlada que pasa a ser una entidad que adopta por primera vez las NICSP después o antes que su entidad controladora • No presentar estados financieros como estados financieros consolidados si se adoptó la exención de tres años de reconocer o medir o eliminar • <i>(Evaluación de si la entidad de inversión en la fecha de adopción y determinación del valor razonable en esa fecha)</i> 	<p style="text-align: center;">√</p> <p style="text-align: center;">√</p>		<p style="text-align: center;">√</p> <p style="text-align: center;">√</p> <p style="text-align: center;">√</p>
---	---	--	--

<p>NICSP 7 (IPSAS 36)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exención para reconocer o medir participaciones en asociadas • Opción de no eliminar la participación en el resultado (ahorro o desahorro) de la asociada • Asociada que pasa a ser una entidad que adopta por primera vez las NICSP después o antes que su entidad controladora • No presentar las inversiones en asociadas en los estados financieros consolidados si se adoptó la exención de tres años para reconocer o medir o eliminar 	√		√ √ √
<p>Exención o disposición de transición</p>	<p>Exenciones o disposiciones de transición que tienen que aplicarse</p>	<p>Exenciones o disposiciones de transición que pueden aplicarse o ser opcionales</p>	

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	Afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
<p>NICSP 8 (<i>IPSAS 36</i>)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exención de reconocer o medir las participaciones en negocios conjuntos • Opción para no eliminar saldos y transacciones con entidades controladas de forma conjunta • Negocio conjunto que pasa a ser una entidad que adopta por primera vez las NICSP después o antes que su entidad controladora • No presentar inversiones en negocios conjuntos en estados financieros consolidados si se adoptó la exención de tres años de reconocer o medir o eliminar 	√		<p>√</p> <p>√</p> <p>√</p>

<p>NICSP 37</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Medición de la inversión en negocios conjuntos anteriormente contabilizados usando la consolidación proporcional</i> 	<p>√</p>		
<p>NICSP 9</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exención para reconocer o medir los ingresos relacionados con la adopción del periodo de dispensa de tres años para reconocer o medir instrumentos financieros 			<p>√</p>
<p>NICSP 10</p> <ul style="list-style-type: none"> • Determinación de si la economía hiperinflacionaria está sujeta a hiperinflación grave en la fecha de adopción • Medición de los activos y pasivos si la fecha de adopción es a partir de la fecha de normalización 	<p>√</p> <p>√</p>		

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

Exención o disposición de transición	Exenciones o disposiciones de transición que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones de transición que pueden aplicarse o ser opcionales	
	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	Afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
<p>NICSP 12</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exención de tres años para el reconocimiento o medición de activos y cambios de política contable para medir activos 			√

<p>NICSP 13</p> <ul style="list-style-type: none"> • No reconocer o medir pasivos por arrendamientos financieros y activos de arrendamientos financieros si se adopta el periodo de exención para el reconocimiento o medición de activos • Clasificación del arrendamiento sobre la base de las circunstancias en la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) 	<p>√</p>		<p>√</p>
<p>NICSP 16</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exención de tres años para el reconocimiento o medición de activos y cambios de política contable para medir activos 			<p>√</p>

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

<p>NICSP 17</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exención de tres años para el reconocimiento o medición de activos y cambios de política contable para medir activos 			√
<p>Exención o disposición de transición</p>	<p>Exenciones o disposiciones de transición que tienen que aplicarse</p>	<p>Exenciones o disposiciones de transición que pueden aplicarse o ser opcionales</p>	
	<p>No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)</p>	<p>No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)</p>	<p>Afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)</p>
<p>NICSP 18</p> <ul style="list-style-type: none"> • No preparación de información segmentada dentro de los tres años siguientes a la adopción 		√	

<p>NICSP 19</p> <ul style="list-style-type: none"> • No reconocer y medir pasivos relacionados con la estimación inicial de costos de desmantelamiento y eliminación de elementos si se adoptó la exención para el reconocimiento o medición de activos 			√
<p>NICSP 20</p> <ul style="list-style-type: none"> • No revelar información sobre relaciones entre partes relacionadas, transacciones entre partes relacionadas e información sobre personal clave de la gerencia 			√

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

<p>NICSP 21</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aplicación de las disposiciones de deterioro de valor de forma prospectiva en la fecha de adopción o cuando los activos se reconocen cuando se aplicó el periodo de exención 	<p>√</p>		
--	----------	--	--

Exención o disposición de transición	Exenciones o disposiciones de transición que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones de transición que pueden aplicarse o ser opcionales	
	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	Afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

<p>NICSP 39</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exención de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos y cambios de política contable para medir activos o pasivos • Determinación del pasivo inicial para beneficios definidos y otros planes de beneficios a los empleados a largo plazo en la fecha de adopción o cuando el periodo de exención expire • Reconocimiento en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado del incremento/disminución en la fecha de adopción o cuando el periodo de exención expire 	<p style="text-align: center;">√</p> <p style="text-align: center;">√</p>		<p style="text-align: center;">√</p>
---	---	--	--------------------------------------

<p>NICSP 26</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aplicación de las disposiciones de deterioro de valor de forma prospectiva en la fecha de adopción o cuando los activos se reconocen cuando se aplicó el periodo de exención 	√		
<p>NICSP 27</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exención de tres años para el reconocimiento o medición de activos y cambios de política contable para medir activos 			√

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

Exención o disposición de transición	Exenciones o disposiciones de transición que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones de transición que pueden aplicarse o ser opcionales	
	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	Afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
<p>NICSP 28</p> <ul style="list-style-type: none"> • Determinación de si el instrumento financiero tiene un componente de pasivo y de activos netos/patrimonio en la fecha de adopción • No separación de un instrumento financiero compuesto si no existe un pasivo en la fecha de adopción 	<p>√</p> <p>√</p>		

<p>NICSP 29</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exención de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos y cambios de política contable para medir activos o pasivos <p><i>Designación</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Designación de un activo o pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) en la fecha de adopción <p><i>Deterioro de valor</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Aplicación de las disposiciones de deterioro de valor de forma prospectiva en la fecha de adopción 	<p style="text-align: center;">√</p> <p style="text-align: center;">√</p>		<p style="text-align: center;">√</p>
--	---	--	--------------------------------------

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

Exención o disposición de transición	Exenciones o disposiciones de transición que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones de transición que pueden aplicarse o ser opcionales	
	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	Afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
<p>NICSP 29</p> <p><i>Baja en cuentas</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Aplicación de las disposiciones de baja en cuentas de forma prospectiva en la fecha de adopción • Aplicación de las disposiciones de baja en cuentas de forma retroactiva si la información está disponible en la fecha de contabilización inicial 	√	√	

<p><i>Contabilidad de coberturas</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Medición de los derivados a valor razonable • Eliminación de todas las ganancias y pérdidas diferidas • Reflejo solo de coberturas que cumplen los requisitos para la contabilidad de coberturas en la fecha de adopción • Discontinuación la transacción de cobertura si las condiciones de la contabilidad de coberturas no se cumplen en la fecha de adopción 	<p style="text-align: center;">√</p> <p style="text-align: center;">√</p> <p style="text-align: center;">√</p> <p style="text-align: center;">√</p>		
<p>NICSP 30</p> <ul style="list-style-type: none"> • No revelar información sobre la naturaleza y magnitud de los riesgos 		√	

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

Exención o disposición de transición	Exenciones o disposiciones de transición que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones de transición que pueden aplicarse o ser opcionales	
	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	Afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
<p>NICSP 31</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exención de tres años para el reconocimiento o medición de activos y cambios de política contable para medir activos • Reconocer todos activos intangibles generados internamente 	√		√

<p>NICSP 32</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exención de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos y cambios de política contable para medir activos o pasivos • Medición de los pasivos según el modelo del pasivo financiero o del modelo de concesión de un derecho al operador en la fecha de adopción o cuando el activo se reconoce si se adopta el periodo de exención 	√		√
<p>Aplicación del costo atribuido a activos o pasivos</p>		√	
<p>Aplicación del costo atribuido a activos adquiridos mediante una transacción sin contraprestación</p>		√	
<p>Uso del costo atribuido para inversiones en entidades controladas, entidades controladas de forma conjunta y asociadas</p>		√	

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NICSP DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)

Preparación de conciliaciones durante el periodo de transición	√		
--	---	--	--

NICSP 34—ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 27, *Estados Financieros Separados* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 27, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 34—ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2017.

La NICSP 34, *Estados Financieros Separados*, fue emitida en enero de 2015.

Desde entonces, la NICSP 34 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 34

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
4	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
5	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
32A	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP Abril de 2016

NICSP 34—ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS

ÍNDICE

	Párrafo
Scope	2–5
Definitions	6–10
Preparation of Separate Financial Statements.....	11–18
Disclosure	19–23
Transitional Provisions	24–31
Effective Date	32–33
Withdrawal and Replacement of IPSAS 6 (December 2006).....	34
Basis for Conclusions	
TOC	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 34, *Estados Financieros Separados*, está contenida en los párrafos 1 a 34. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 34 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer los requerimientos de contabilización e información a revelar para inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas cuando una entidad prepara estados financieros separados.

Alcance

2. **Una entidad que prepara y presenta estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilización de inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas cuando se opte o sea requerido por las regulaciones, presentar estados financieros separados.**
3. Esta norma no establece qué entidades elaborarán estados financieros separados. Se aplica en el caso de que una entidad elabore estados financieros separados que cumplan con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).
4. [Eliminado]
5. [Eliminado]

Definiciones

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

Estados financieros consolidados son los estados financieros de una entidad económica en los que los activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad económica.

Estados financieros separados son los presentados por una entidad en los que ésta puede optar, sujeta a los requerimientos de esta Norma, por contabilizar al costo sus inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas, de acuerdo con la NICSP 29 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* o bien utilizar el método de la participación tal y como se describe en la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente. Los términos siguientes se definen en la NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados*, NICSP 36 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* o NICSP 37 *Acuerdos Conjuntos*: asociada, control, entidad controlada, entidad controladora,

entidad económica, método de la participación, entidad de inversión, control conjunto, operación conjunta, negocio conjunto, participante en un negocio conjunto e influencia significativa.

7. Los Estados financieros separados son los presentados además de los estados financieros consolidados o junto a los estados financieros de un inversor que no tiene entidades controladas, pero sí tiene inversiones en asociadas o negocios conjuntos en los que la NICSP 36 requiere que dichas inversiones en asociadas o negocios conjuntos se contabilicen utilizando el método de la participación, en circunstancias distintas de las establecidas en los párrafos 9 a 10.
8. Los estados financieros de una entidad que no tenga una entidad controlada, una asociada o una participación de un partícipe de un negocio conjunto en un negocio conjunto no son estados financieros separados.
9. Una entidad que esté exenta, de acuerdo con el párrafo 5 de la NICSP 35, de la consolidación o con el párrafo 23 de la NICSP 36 de aplicar el método de la participación puede presentar estados financieros separados como sus únicos estados financieros.
10. Una entidad de inversión a la que se le requiere, a lo largo del periodo corriente y todos los periodos comparativos presentados, medir sus inversiones y todas sus entidades controladas a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 56 de la NICSP 35 presentará estados financieros separados como sus únicos estados financieros.

Preparación de estados financieros separados

11. **Los estados financieros separados se elaborarán de acuerdo con todas las NICSP aplicables, excepto por lo previsto en el párrafo 12.**
12. **Cuando una entidad elabore estados financieros separados, contabilizará las inversiones similares en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas:**
 - (a) **al costo;**
 - (b) **de acuerdo con la NICSP 29; o**
 - (c) **utilizando el método de la participación como se describe en la NICSP 36.**
13. **Si una entidad opta, de acuerdo con el párrafo 24 de la NICSP 36, por medir sus inversiones en asociadas o negocios conjuntos a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29, contabilizará también esas inversiones de la misma forma en sus estados financieros separados.**

14. **Si se requiere que una entidad controladora, de acuerdo con el párrafo 56 de la NICSP 35, mida sus inversiones en una entidad controlada a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29, contabilizará también esa inversión de la misma forma en sus estados financieros separados. Si se requiere que una entidad controladora que no es en sí misma una entidad de inversión, de acuerdo con el párrafo 58 de la NICSP 35, mida las inversiones de una entidad de inversión controlada a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29 y consolide los otros activos y pasivos e ingresos y gastos de la entidad de inversión controlada, contabilizará también esa inversión en la entidad de inversión controlada de la misma forma en sus estados financieros separados.**
15. **Cuando una entidad controladora cese de ser una entidad de inversión, o pase a serlo, contabilizará el cambio desde la fecha en que tenga lugar el cambio de estatus, de la forma siguiente:**
 - (a) **Cuando una entidad cese de ser una entidad de inversión contabilizará una inversión en una entidad controlada, de acuerdo con el párrafo 12. La fecha del cambio de estatus será la fecha de adquisición atribuida. El valor razonable de la entidad controlada en la fecha de adquisición atribuida representará la contraprestación atribuida transferida al contabilizar la inversión de acuerdo con el párrafo 12.**
 - (b) **Cuando una entidad pase a ser una entidad de inversión, contabilizará una inversión en una entidad controlada al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29. La diferencia entre el valor en libros anterior de la entidad controlada y su valor razonable en la fecha del cambio de estatus del inversor se reconocerá como una ganancia o pérdida en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo. El importe acumulado de cualquier ganancia o pérdida anteriormente reconocido directamente en los activos netos/patrimonio con respecto a esas entidades controladas se tratará como si la entidad de inversión hubiera dispuesto de esas entidades controladas en la fecha de cambio de estatus.**
16. **Los dividendos o distribuciones similares de una entidad controlada, un negocio conjunto o una asociada se reconocerán en los estados financieros separados de una entidad cuando ésta establezca su derecho a recibir los dividendos o distribuciones similares establecidas. El dividendo o distribuciones similares se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo a menos que la entidad elija el uso del método de la participación, en cuyo caso el dividendo o distribuciones similares se reconocerán como una reducción del importe en libros de la inversión.**

17. **Cuando una entidad controladora reorganice la estructura de su entidad económica mediante el establecimiento de una nueva entidad como su controladora de forma tal que satisfaga los siguientes criterios:**

- (a) **La nueva entidad controladora obtiene el control de la entidad controladora original (i) mediante la emisión de instrumentos de patrimonio a cambio de instrumentos de patrimonio existentes de la entidad controladora original o (ii) mediante algún otro mecanismo que dé lugar a que la entidad controladora nueva tenga una participación de propiedad controladora en la entidad controladora original;**
- (b) **los activos y pasivos de la nueva entidad económica y de la entidad económica original son los mismos inmediatamente antes y después de la reorganización; y**
- (c) **los propietarios de la entidad controladora original antes de la reorganización tienen la misma participación relativa y absoluta en los activos netos de la entidad económica original y de la nueva entidad económica inmediatamente antes y después de la reorganización;**

y la nueva entidad controladora contabilice en sus estados financieros separados sus inversiones en la entidad controladora original de acuerdo con el párrafo 12(a), la nueva entidad controladora medirá el costo por el importe en libros de su participación en las partidas de los activos netos/patrimonio incluidas en los estados financieros separados de la entidad controladora original en la fecha de la reorganización.

18. De forma análoga, una entidad que no sea una entidad controladora puede establecer una nueva entidad como su entidad controladora de forma que satisfaga los criterios del párrafo 17. Los requerimientos del párrafo 17 se aplicarán igualmente a estas reorganizaciones. En estos casos, las referencias a “entidad controladora original” y “entidad económica original” son a la “entidad original”.

Información a revelar

19. **Una entidad aplicará todas las NICSP que correspondan cuando proporcione información a revelar en sus estados financieros separados, incluyendo los requerimientos de los párrafos 20 a 23.**

20. **Cuando una entidad controladora, de acuerdo con el párrafo 5 de la NICSP 35, opte por no elaborar estados financieros consolidados y en su lugar prepare estados financieros separados, revelará en esos estados financieros separados:**

- (a) **el hecho de que los estados financieros son estados financieros separados; que se ha usado la exención que permite no consolidar;**

el nombre de la entidad cuyos estados financieros consolidados que cumplen con las NICSP han sido elaborados para uso público; y la dirección donde se pueden obtener esos estados financieros consolidados;

- (b) Una lista de inversiones significativas en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas, incluyendo:
 - (i) El nombre de las entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas.
 - (ii) La jurisdicción en la que esas entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas operan (si es diferente del de la entidad controladora).
 - (iii) Su proporción de participación en la propiedad mantenida en esas entidades y una descripción de la forma en que se ha determinado la participación en la propiedad.
 - (c) una descripción del método utilizado para contabilizar las entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas, enumeradas según (b).
21. Cuando una entidad de inversión que es una entidad controladora (distinta de una entidad controladora cubierta por el párrafo 20) prepara, de acuerdo con el párrafo 10, los estados financieros separados como sus únicos estados financieros, revelará este hecho. La entidad de inversión presentará también la información a revelar relativa a las entidades de inversión requerida por la NICSP 38 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*.
22. Si se requiere que una entidad controladora que no es en sí misma una entidad de inversión, de acuerdo con el párrafo 56 de la NICSP 35, mida las inversiones de una entidad de inversión controlada a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29 y consolide los otros activos y pasivos e ingresos y gastos de la entidad de inversión controlada, revelará ese hecho. La entidad presentará también la información a revelar relativa a las entidades de inversión requerida por la NICSP 38 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*.
23. Cuando una entidad controladora (distinta de la contemplada en los párrafos 20 y 21) o un inversor con control conjunto en una participada, o con influencia significativa sobre ésta, elabore estados financieros separados, la entidad controladora o inversor identificará los estados financieros elaborados de acuerdo con la NICSP 35, NICSP 36 o NICSP 37 con los que se relacionan. La entidad controladora o inversor revelará también en sus estados financieros separados:

- (a) **El hecho de que se trata de estados financieros separados, así como las razones por las que se han preparado, en caso de que no fueran requeridos por la legislación u otra autoridad.**
- (b) **Una lista de entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas, incluyendo:**
 - (i) **El nombre de las entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas.**
 - (ii) **La jurisdicción en la que esas entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas operan (si es diferente del de la entidad controladora).**
 - (iii) **Su proporción de participación en la propiedad mantenida en esas entidades y una descripción de la forma en que se ha determinado la participación en la propiedad.**
- (c) **una descripción del método utilizado para contabilizar las entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas, enumeradas según (b).**

Disposiciones transitorias

- 24. **En la fecha de aplicación inicial, una entidad de inversión que anteriormente medía su inversión en una entidad controlada al costo medirá en su lugar esa inversión al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) como si los requerimientos de esta Norma hubieran sido siempre efectivos. La entidad de inversión ajustará de forma retroactiva el periodo anual que precede de forma inmediata a la fecha de aplicación inicial y ajustará los resultados (ahorro o desahorro) acumulados al comienzo del periodo inmediato anterior para cualquier diferencia entre:**
 - (a) **el importe en libros anterior de la inversión; y**
 - (b) **el valor razonable de la inversión del inversor en la entidad controlada.**
- 25. **En la fecha de aplicación inicial, una entidad de inversión que medía anteriormente su inversión en una entidad controlada al valor razonable con cambios directamente a activos netos/patrimonio continuará midiendo esa inversión al valor razonable. El importe acumulado de cualquier ajuste del valor razonable anteriormente reconocido en activos netos/patrimonio se transferirá a los resultados (ahorro o desahorro) acumulados al comienzo del periodo anual que precede de forma inmediata a la fecha de aplicación inicial.**
- 26. **En la fecha de aplicación inicial, una entidad de inversión no realizará ajustes a la contabilización anterior de la participación en una entidad**

controlada que había elegido anteriormente medir al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29, tal como permite el párrafo 12.

27. Una entidad de inversión utilizará los importes del valor razonable anteriormente presentados a los inversores o a la gerencia.
28. Si la medición de una inversión en una entidad controlada de acuerdo con los párrafos 24 a 27 es impracticable (tal como se define en la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*), una entidad de inversión aplicará los requerimientos de esta Norma al comienzo del primer periodo para el que sea practicable la aplicación de los párrafos 24 a 27, que puede ser el periodo presente. El inversor ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediato que precede a la fecha de la aplicación inicial, a menos que el comienzo del primer periodo para el que es practicable la aplicación de este párrafo sea el periodo presente. Cuando la fecha en que sea practicable para la entidad de inversión medir el valor razonable de la entidad controlada sea anterior al comienzo del periodo inmediato anterior, el inversor ajustará los activos netos/patrimonio al comienzo del periodo inmediato anterior para cualquier diferencia entre:
- (a) el importe en libros anterior de la inversión; y
 - (b) el valor razonable de la inversión del inversor en la entidad controlada.

Si el primer periodo para el que es practicable la aplicación de este párrafo es el periodo presente, el ajuste en los activos netos/patrimonio se reconocerá al comienzo del periodo presente.

29. Si una entidad de inversión ha dispuesto, o perdido el control, de una inversión en una entidad controlada antes de la fecha de aplicación inicial de esta Norma, no se requiere que la entidad de inversión realice ajustes en la contabilización anterior de esa inversión.
30. En la fecha de aplicación inicial, una entidad controladora que no es en sí misma una entidad de inversión, pero que se le requiere, de acuerdo con el párrafo 56 de la NICSP 35, que mida las inversiones de una entidad de inversión controlada a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29 y consolide los otros activos y pasivos e ingresos y gastos de la entidad de inversión controlada, usará las disposiciones transitorias de los párrafos 24 a 29 para contabilizar sus inversiones en la entidad de inversión controlada en sus estados financieros separados.
31. Las disposiciones transitorias para cambios en la contabilización, en los estados financieros separados de una entidad para su participación en una operación conjunta se establecen en la NICSP 37 *Acuerdos Conjuntos*.

Fecha de vigencia

32. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de abril de 2017, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 35, NICSP 36, NICSP 37 y la NICSP 38.**
- 32A. **Los párrafos 4 y 5 fueron eliminados por *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitida en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar este hecho.**
33. Cuando una entidad adopte las NICSP de base de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación y sustitución de la NICSP 6 (diciembre de 2006)

34. Esta Norma se emite simultáneamente con la NICSP 35. Conjuntamente, las dos Normas sustituyen la NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Separados* (diciembre de 2006). La NICSP 6 será aplicable hasta que la NICSP 34 y la NICSP 35 sean aplicadas o estén vigentes, lo que suceda primero.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 34, pero no son parte de la misma.

Objetivo

FC1. Estos Fundamentos de las conclusiones resumen las consideraciones del IPSASB para llegar a las conclusiones de la NICSP 34. Puesto que esta Norma se basa en la NIC 27 *Estados Financieros Separados* (Modificada en 2011, incluyendo las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2014), emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), los Fundamentos de las conclusiones describen solo las áreas en las que la NICSP no observa los requerimientos principales de la NIC 27 (Modificada en 2011) o en las que el IPSASB consideró esta inobservancia.

Aspectos generales

FC2. En 2012, el IPSASB comenzó a trabajar en un proyecto para actualizar las NICSP que tratan de la contabilización de participaciones en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos. En octubre de 2013, el IPSASB emitió los Proyectos de Norma (PN) 48 a 52 que fueron denominados de forma conjunta como *Participaciones en Otras Entidades*. El PN 48 *Estados Financieros Separados*, se basó en la NIC 27 *Estados Financieros Separados* (Modificada en 2011) tomando en consideración las modificaciones del sector público relevantes de la NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Separados*. En enero de 2015, el IPSASB emitió cinco NICSP nuevas, incluyendo la NICSP 34. Estas NICSP nuevas sustituyen las NICSP 6, NICSP 7 *Inversiones en Asociadas* y NICSP 8 *Participaciones en Negocios Conjuntos*.

Uso del método de la participación en los estados separados

FC3. La NICSP 6 permitió que una entidad, en sus estados financieros separados, mida las inversiones en las entidades controladas, entidades controladas de forma conjunta y asociadas:

- (a) usando el método de la participación;
- (b) al costo; o
- (c) como un instrumento financiero de acuerdo con la NICSP 29.

FC4. El IPSASB destacó que en 2003, el IASB limitó las opciones de medición para las inversiones presentadas en los estados financieros separados de una entidad, eliminando la opción de usar el método de la participación. El IPSASB destacó que las razones dadas por el IASB para hacer este cambio incluían las siguientes:

- (a) El objeto de los estados financieros separados se centra en el rendimiento de los activos como inversiones. El costo y el valor razonable puede proporcionar información relevante para esto; y
- (b) en la medida en que el método de la participación proporciona información sobre el resultado del periodo (ahorro o desahorro) de una entidad controlada o una asociada, esa información estaría disponible en los estados financieros consolidados.

FC5. El IASB también destacó que, en el momento en que se emitió el PN 48, el IASB había señalado su intención de reconsiderar el uso del método de la participación en los estados financieros separados. Para decidir la reconsideración de esta cuestión, el IASB reconoció que la legislación de las corporaciones en algunos países requiere que el método contable de la participación se use para medir ciertas inversiones al presentar los estados financieros separados.

FC6. El IPSASB decidió continuar permitiendo el uso del método de la participación en los estados financieros separados por las razones siguientes:

- (a) El método de la participación es un método bien establecido para la contabilización de ciertas inversiones en el sector público. En muchas circunstancias en las que las inversiones se mantienen por entidades del sector público, el método de la participación puede proporcionar información que sea fiable ¹ y útil, y posiblemente, a un costo menor que los métodos del costo o del valor razonable. En el sector público, las entidades de inversión se usan, a menudo, más como "instrumentos" para permitir la prestación de servicios, que como una tenedora de activos financieros con propósito de inversión, tal como podría generalmente ser el caso en el sector privado. El método de la participación podría, por ello, en algunas circunstancias, ser más adecuado para satisfacer las necesidades de los usuarios en el sector público, puesto que permite que los estados financieros reflejen las fluctuaciones en el patrimonio de una inversión y su rendimiento a lo largo del tiempo, de una forma efectiva en términos de costos y facilidad de comprensión.
- (b) Aunque la aplicación del método del costo es, a menudo, relativamente sencilla, cuando las inversiones se hayan mantenido por algún tiempo, el uso del método del costo puede dar lugar a

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

información desfasada y menos relevante, en cuyo caso, no cumpliría las necesidades de los usuarios.

- (c) En el sector público existe la probabilidad de que haya una proporción más alta de inversiones para las que no hay mercados activos y con respecto a los cuales los valores razonables no son fácilmente observables. Aunque las guías de la NICSP 29 pueden usarse para obtener un valor para estas inversiones, el IPSASB consideró que este enfoque daría, generalmente, lugar a información que no representaba fielmente las circunstancias subyacentes.

FC7. Una mayoría de los que respondieron al PN 48 apoyaba la propuesta de permitir el uso del método de la participación en los estados financieros separados. Un grupo adicional de los que respondieron también apoyaban esta propuesta, sujeta a que el IASB restableciese el uso del método de la participación en los estados financieros separados. En agosto de 2014 el IASB emitió el *Método de la Participación en los Estados Financieros Separados* (Modificaciones a la NIC 27), que restablecía el método de la participación como una opción en los estados financieros separados. El IPSASB destacó el apoyo que había recibido para esta propuesta y el restablecimiento del método de la participación en la NIC 27 y estuvo de acuerdo en continuar permitiendo el uso del método de la participación en los estados financieros separados.

Estados financieros separados de entidades de inversión

FC8. Al desarrollar la NICSP 35, el IPSASB decidió introducir el concepto de entidades de inversión y requerir que una entidad controladora que es una entidad de inversión mida sus inversiones en la mayoría de las entidades controladas a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29. Por consiguiente, el IPSASB decidió requerir que una entidad de inversión mida también sus inversiones en entidades controladas al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) en sus estados financieros separados. El IPSASB también decidió que una entidad de inversión que prepare estados financieros separados como sus únicos estados financieros, debería también revelar la información requerida por la NICSP 38 sobre sus participaciones en entidades controladas.

FC9. El IPSASB también decidió requerir que una entidad controladora de una entidad de inversión que no es en sí misma una entidad de inversión presente estados financieros consolidados en los que (i) mida las inversiones de una entidad de inversión controlada a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29 y (ii) consolide los otros activos y pasivos e ingresos y gastos de la entidad de inversión controlada. Por consiguiente, el IPSASB decidió requerir que una entidad controladora que no es una entidad de inversión debería medir su

inversión en una entidad de inversión controlada de la misma forma que en sus estados financieros separados.

Revisión de la NICSP 34 como resultado de *Aplicabilidad de las NICSP del IPSASB emitida en 2016*

FC10. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Es pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la siguiente forma:

- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;
- (b) sustituye el término "EP" por el término " entidades comerciales del sector público, cuando procede; e
- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

Comparación con la NIC 27 (Modificada en 2011)

La NICSP 34 *Estados Financieros Separados* se desarrolló principalmente a partir de la NIC 27 *Estados Financieros Separados* (Modificada en 2011, incluyendo las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2014). En el momento de emitir esta Norma, el IPSASB no ha considerado la aplicabilidad a las entidades del sector público de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. Por ello, las referencias a la NIIF 9 en la norma del IASB subyacente han sido sustituidas por referencias a las NICSP que tratan de los instrumentos financieros.

Las principales diferencias entre la NICSP 34 y la NIC 27 (2011) son las siguientes:

- La NICSP 34 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 27 (Modificada en 2011). Los ejemplos más significativos son el uso de los términos "activos netos/patrimonio", "entidad económica", "entidad controladora", "entidad controlada", "ingreso". Los términos equivalentes en la NIC 27 (Modificada en 2011) son "patrimonio", "grupo", "controladora", "subsidiaria" e "ingreso".
- La NICSP 34 contiene requerimientos específicos para una entidad controladora que no es en sí misma una entidad de inversión, pero que tiene una inversión en una entidad de inversión controlada. La NIC 27 (Modificada en 2011) no especifica requerimientos diferentes para estas entidades controladoras porque requiere que estas inversiones se consoliden.

NICSP 35—ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 10, *Estados Financieros Consolidados* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIIF 10, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 35—ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2017.

La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, fue emitida en enero de 2015.

Desde entonces, la NICSP 35 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- NICSP 39, *Beneficios a los Empleados* (emitida en julio de 2016)
- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 35

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
4	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
6	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
8	Modificado	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
11	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
12	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
13	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
40	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
52	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
55A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
56	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
57	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
63	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
79A	Nuevo	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
79B	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
79C	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
79D	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017

NICSP 35—ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

ÍNDICE

	Párrafo
Alcance	3–13
Combinaciones del sector público	4
Presentación de estados financieros consolidados	5–10
Empresas públicas	11–13
Definiciones	14–17
Acuerdo vinculante	15
Entidad económica	16–17
Control	18–37
Poder	23–29
Beneficios	30–34
Vinculación entre poder y beneficios	35–37
Requerimientos de contabilización	38–55
Procedimientos de consolidación	40
Políticas contables uniformes	41
Medición	42
Derechos de voto potenciales	43–45
Fechas de presentación	46
Participaciones no controladoras	47–51
Pérdida de control	52–55
Entidades de inversión: Requerimiento del valor razonable	56–64
Determinación de si una entidad es una entidad de inversión	59–60
Juicios y supuestos	61–62
Contabilización de un cambio en el estatus de una entidad de inversión	63–64
Disposiciones transitorias	65–78

Fecha de vigencia.....	79–80
Derogación y sustitución de la NICSP 6 (diciembre de 2006).....	81
Apéndice A: Guía de Aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Ejemplos ilustrativos	
Comparación con la NIIF 10	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 35, *Estados Financieros Consolidados*, está contenida en los párrafos 1 a 81. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 35 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer los principios para la presentación y preparación de estados financieros consolidados cuando una entidad controla una o más entidades distintas.
2. Para cumplir el objetivo del párrafo 1, esta Norma:
 - (a) requiere que una entidad (la controladora) que controla una o más entidades distintas (las controladas) presente estados financieros consolidados;
 - (b) define el principio de control, y establece el control como la base de la consolidación;
 - (c) establece la forma en que se aplica el principio de control para identificar si una entidad controla otra y por ello debe consolidar dicha entidad;
 - (d) establece los requerimientos contables para la preparación de los estados financieros consolidados; y
 - (e) define una entidad de inversión y establece una excepción de consolidar ciertas entidades controladas de una entidad de inversión.

Alcance

3. **Una entidad que prepare y presente estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará la presente Norma para la preparación y presentación de estados financieros consolidados de la entidad económica.**

Combinaciones del Sector Público

4. Esta Norma no trata los requerimientos de contabilización de combinaciones en el sector público y sus efectos sobre la consolidación, incluyendo la plusvalía que surge de una combinación en el sector público (véase la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*).

Presentación de estados financieros consolidados

5. **Una entidad que es una entidad controladora presentará estados financieros consolidados. Esta Norma se aplica a todas las entidades, excepto cuando una entidad controladora no presente estados financieros consolidados si cumple todas las condiciones siguientes:**
 - (a) **que sea en sí misma una entidad controlada y las necesidades de información de los usuarios se satisfagan por los estados financieros consolidados de su entidad controladora, y, en el caso de que sea una entidad controlada parcialmente participada, todos sus otros propietarios, incluyendo los que no tienen otra forma de**

- derecho a votar, han sido informados de que la controladora no presentará estados financieros consolidados y no han manifestado objeciones a ello;
- (b) sus instrumentos de deuda o de patrimonio no se negocian en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo mercados locales o regionales);
 - (c) no registra sus estados financieros, ni está en proceso de hacerlo, en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el propósito de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; y
 - (d) su controladora última, o alguna de las controladoras intermedias, elabora estados financieros consolidados que se encuentran disponibles para uso público y cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), en los cuales las entidades controladas se consolidan o miden a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con esta Norma.
6. Esta Norma no se aplica a los planes de beneficios post-empleo u otros planes de beneficios a largo plazo a los empleados a los que se aplica la NICSP 39 *Beneficios a los Empleados*.
7. **Una entidad controladora que es una entidad de inversión no presentará estados financieros consolidados si se le requiere, de acuerdo con el párrafo 56 de esta Norma, que mida todas sus entidades controladas a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro).**
8. No se excluirá de la consolidación a una entidad controlada porque sus actividades sean diferentes a las del resto de entidades que forman la entidad económica; por ejemplo, en la consolidación de las entidades comerciales del sector público con entidades del sector presupuestario. Se proporcionará información relevante mediante la consolidación de este tipo de entidades controladas, y la información a revelar adicional, dentro de los estados financieros consolidados, acerca de las diferentes actividades de las entidades controladas. Por ejemplo, la información a revelar requerida por la NICSP 18 *Información Financiera por Segmentos*, puede ayudar a explicar la importancia de las diferentes actividades dentro de la entidad económica.
9. La exención de preparar estados financieros consolidados del párrafo 5 no se aplica cuando las necesidades de información de los usuarios de una entidad controlada no serían satisfechas por los estados financieros consolidados de su entidad controladora. Por ejemplo, los estados financieros consolidados a nivel de gobierno en su conjunto pueden no satisfacer las necesidades de información de los usuarios con respecto a los sectores o actividades clave de

un gobierno. En muchas jurisdicciones existen requerimientos legislativos de información financiera que pretenden abordar las necesidades de información de estos usuarios.

10. Puede requerirse que una entidad (por ejemplo, por la legislación o por usuarios externos) prepare estados financieros agregados que sean para una entidad económica diferente de lo requerido por esta Norma. Aunque estos estados financieros quedan fuera del alcance de esta Norma y no cumplirían con los requerimientos de ésta, una entidad podría usar las guías de esta Norma para la preparación de estos estados financieros agregados.

Empresas públicas

11. [Eliminado]
12. [Eliminado]
13. [Eliminado]

Definiciones

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

Beneficios (benefits) son las ventajas que obtiene una entidad de su implicación con otras entidades. Los beneficios podrían ser financieros o no financieros. El impacto real de la implicación de una entidad con otra entidad puede tener aspectos positivos o negativos.

Acuerdo vinculante (binding arrangement): A efectos de la presente Norma, un acuerdo vinculante es un acuerdo que confiere a las partes derechos y obligaciones exigibles, similares a los que tendrían si la forma fuera la de un contrato. Incluye derechos de contratos u otros derechos legales.

Estados financieros consolidados (consolidated financial statements) son los estados financieros de una entidad económica en los que los activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad económica.

Control (control): Una entidad controla otra entidad cuando está expuesta, o tiene derecho, a beneficios variables procedentes de su implicación en la otra entidad y tiene la capacidad de afectar la naturaleza o importe de esos beneficios a través de su poder sobre ésta.

Una entidad controlada (controlled entity) es aquella que está controlada por otra entidad.

Una entidad controladora (controlling entity) es aquella que controla una o más entidades.

Un **decisor** (decision-maker) es una entidad con derecho a tomar decisiones que es un principal o un agente para otras partes.

Una **entidad económica** (economic entity) es una entidad controladora y sus entidades controladas.

Una **entidad de inversión** (investment entity) es aquella que:

- (a) obtiene fondos de uno o más inversores con el propósito de prestar a dichos inversores servicios de gestión de inversiones;
- (b) tiene el propósito de invertir fondos únicamente para obtener rendimientos por apreciación del capital, ingresos de inversiones, o ambos; y
- (c) mide y evalúa el rendimiento de prácticamente todas sus inversiones sobre la base del valor razonable.

Una **participación no controladora** (non-controlling interest) es los activos netos/patrimonio en una entidad controlada que no es atribuible, directa o indirectamente, a una entidad controladora.

Poder (power) está formado por derechos existentes que otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes de otra entidad.

Derechos protectores (protective rights) son derechos diseñados para proteger la participación de la parte que mantiene esos derechos sin otorgarle poder sobre la entidad con la que esos derechos se relacionan.

Actividades relevantes (relevant activities): A efectos de esta Norma, actividades relevantes son aquellas de la entidad controlada potencialmente que afectan de forma significativa a la naturaleza o importe de los beneficios que una entidad recibe de su implicación con esa otra entidad.

Derechos de destitución (removal rights) son derechos que privan a quien toma decisiones de su autoridad para tomar decisiones.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado por separado. Los siguientes términos se definen en la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*, o NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*: asociada, participación en otra entidad, negocio conjunto e influencia significativa.

Acuerdo vinculante

15. Los acuerdos vinculantes pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Un acuerdo vinculante es, a menudo, pero no siempre, por escrito, en forma de un contrato o conversaciones documentadas entre las partes. Los

mecanismos estatutarios tales como autoridades ejecutivas o legislativas pueden también crear acuerdos de obligado cumplimiento, similares a los acuerdos contractuales, por sí mismos o conjuntamente con contratos entre las partes.

Entidad económica

16. El término entidad económica se usa en esta Norma para definir, a efectos de presentación de la información financiera, un grupo de entidades que comprende a la entidad controladora y a las entidades controladas. Otros términos usados a veces para referirse a una entidad económica incluyen entidad administrativa, entidad financiera, entidad consolidada y grupo. Una entidad económica puede incluir entidades con objetivos de carácter social y comercial.
17. La determinación de la entidad económica necesitará realizarse habiendo considerado los acuerdos constitucionales en una jurisdicción, en concreto las formas en que el poder del gobierno se limita y asigna, y cómo se establece y opera el sistema de gobierno. Por ejemplo, en jurisdicciones con un ejecutivo, legislativo y judicial, estos pueden formar colectivamente una entidad económica con respecto a los cuales existe una necesidad de los usuarios de estados financieros consolidados. Estos estados financieros consolidados se denominan habitualmente como los estados financieros del gobierno en su conjunto.

Control (véanse los párrafos GA2 a GA87)

18. **Una entidad, independientemente de la naturaleza de su implicación con otra entidad, determinará si es una entidad controladora mediante la evaluación de si controla a la otra entidad.**
19. **Una entidad controla otra entidad cuando está expuesta, o tiene derecho, a beneficios variables procedentes de su implicación en la otra entidad y tiene la capacidad de afectar la naturaleza o importe de esos beneficios a través de su poder sobre la otra entidad.**
20. **Por ello, una entidad controla otra si y solo si reúne todos los elementos siguientes:**
 - (a) **poder sobre la otra entidad (véanse los párrafos 23 a 29);**
 - (b) **exposición, o derecho, a beneficios variables procedentes de su implicación en la otra entidad (véanse los párrafos 30 a 34); y**
 - (c) **la capacidad de utilizar su poder sobre la otra parte para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su implicación con la otra entidad (véanse los párrafos 35 a 37).**
21. **Una entidad considerará todos los hechos y circunstancias al evaluar si controla otra entidad. La entidad evaluará nuevamente si controla otra**

entidad cuando los hechos y circunstancias indiquen la existencia de cambios en uno o más de los tres elementos de control enumerados en el párrafo 20 (véanse los párrafos GA82 a GA87).

22. Dos o más entidades controlan de forma colectiva otra entidad cuando deben actuar de forma conjunta para dirigir las actividades relevantes. En estos casos, dado que ninguna entidad individual puede dirigir las actividades sin la cooperación de las otras, ninguna controla individualmente a la otra entidad. Cada entidad contabilizaría su participación en otra entidad de acuerdo con las NICSP relevantes, tales como la NICSP 36, NICSP 37, o las NICSP que tratan de instrumentos financieros (NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación* , NICSP 29 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, y NICSP 30 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*).

Poder

23. Una entidad tiene poder sobre otra entidad cuando tiene derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes, es decir, las actividades que afectan de forma significativa la naturaleza o importe de los beneficios procedentes de su implicación con la otra entidad. El derecho a dirigir las políticas financieras y operativas de otra entidad indica que una entidad tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de otra entidad y es, con frecuencia, la forma en que se demuestra el poder en el sector público.
24. El poder surge de derechos. En ocasiones la evaluación del poder es sencilla, tal como cuando el poder sobre otra entidad se obtiene de forma directa y únicamente de los derechos de voto concedidos por los instrumentos de patrimonio, tales como acciones, y puede ser evaluado mediante la consideración de los derechos de voto procedentes del accionariado. Sin embargo, las entidades del sector público a menudo obtienen el poder sobre otra entidad a través de derechos distintos de los derechos de voto. Estas pueden obtener también el poder sobre otra entidad sin tener un instrumento de patrimonio que proporcione evidencia de una inversión financiera. Una entidad puede tener derechos conferidos por acuerdos vinculantes. Estos derechos pueden otorgar a una entidad el poder para requerir que otra entidad utilice activos o incurra en pasivos de forma que afecte la naturaleza o importe de los beneficios recibidos por la entidad primera. La evaluación de si estos derechos dan lugar a poder sobre otra entidad puede ser compleja y requiere la consideración de más de un factor.
25. Una entidad puede tener poder sobre otra entidad incluso si no tiene responsabilidad sobre las operaciones diarias de otra entidad o la forma en que la otra entidad realiza las funciones establecidas. La legislación puede otorgar a organismos legales o personal de la Administración poderes para llevar a cabo sus funciones de manera independiente del gobierno. Por ejemplo, el Auditor General y Estadísticos del Gobierno habitualmente tienen poderes

legales para obtener información y publicar informes sin recurrir al gobierno, y el poder judicial, con frecuencia, tiene poderes especiales para dar efecto al concepto de independencia judicial. La legislación podría también establecer parámetros generales dentro de los cuales se requiere que opere el organismo legal, y dar lugar a que dicho organismo opere de forma congruente con los objetivos establecidos por el Parlamento o un organismo similar. La existencia de poderes legales para operar independientemente no impide, por sí mismo, que una entidad tenga la capacidad de dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad con poderes legales, de forma que obtenga beneficios. Por ejemplo, la independencia de un banco central en relación con la política monetaria no impide la posibilidad de que el banco central sea controlado. Todos los hechos y circunstancias necesitarían ser considerados.

26. La existencia de derechos sobre la otra entidad no concede necesariamente poder a efectos de esta Norma. Una entidad no tiene poder sobre otra entidad únicamente debido a la existencia de:
- (a) control de regulación (véase el párrafo GA12); o
 - (b) dependencia económica (véanse los párrafos GA41 y GA42).
27. Una entidad con capacidad presente para dirigir las actividades relevantes tiene poder incluso si su derecho a dirigir todavía no se ha ejercido. La evidencia de que la entidad ha estado dirigiendo actividades relevantes de la entidad que está siendo evaluada a efectos de control puede ayudar a determinar si tiene poder, pero esta evidencia no es, en sí misma, concluyente para determinar si tiene poder sobre la entidad que se está evaluando. En el caso de una entidad establecida con actividades predeterminadas, el derecho a dirigir las actividades relevantes puede haberse ejercido en el momento en que se estableció la entidad.
28. Si dos o más entidades ostentan cada una derechos existentes que les conceden la capacidad unilateral para dirigir actividades relevantes diferentes, la entidad que tiene la capacidad presente para dirigir las actividades que afectan de forma más significativa la naturaleza o importe de los beneficios procedentes de esa entidad tiene el poder sobre ella.
29. Una entidad puede tener poder sobre otra que está siendo evaluada a efectos de control, incluso si otras entidades tienen derechos existentes que les conceden la capacidad presente de participar en la dirección de las actividades relevantes, por ejemplo, cuando otra entidad tiene influencia significativa. Sin embargo, una entidad que mantiene solo derechos protectores no tiene poder sobre otra entidad y, en consecuencia, no controla a ésta (véanse los párrafos GA29 a GA31).

Beneficios

30. Una entidad está expuesta, o tiene derecho, a beneficios variables procedentes de su implicación en una entidad que está siendo evaluada a efectos de control

cuando los beneficios procedentes de dicha implicación tienen el potencial de variar como consecuencia del rendimiento de la otra entidad. Las entidades pasan a estar implicadas en otras entidades con la expectativa de beneficios positivos financieros o no financieros a lo largo del tiempo. Sin embargo, en un periodo sobre el que se informa concreto, el impacto real de la implicación de una entidad con la entidad que está siendo evaluada a efectos de control puede ser positivo, negativo o una mezcla de ambos.

31. Los beneficios de la entidad procedentes de su implicación en la entidad que está siendo evaluada a efectos de control pueden ser solo financieros, solo no financieros o ambos. Los beneficios financieros incluyen rendimientos sobre la inversión tales como dividendos o distribuciones similares y se denominan, en ocasiones, como “rendimientos”. Los beneficios no financieros incluyen ventajas que surgen de recursos escasos que no se miden en términos financieros y en beneficios económicos recibidos directamente por los receptores de servicios de la entidad. Los beneficios no financieros pueden tener lugar cuando las actividades de otra entidad son congruentes con (es decir, están de acuerdo con) los objetivos de la entidad y le apoyan en el logro de sus objetivos. Por ejemplo, una entidad puede obtener beneficios cuando otra entidad con actividades congruentes proporciona servicios que la primera entidad hubiera estado obligada a proporcionar, en otro caso. Las actividades congruentes pueden llevarse a cabo de forma voluntaria o la entidad puede tener el poder de dirigir la otra entidad para que realice esas actividades. Los beneficios no financieros pueden ocurrir también cuando dos entidades tienen objetivos complementarios (es decir, los objetivos de una entidad se añaden, y hacen más completos, los objetivos de la otra entidad).
32. Los ejemplos siguientes ilustran los beneficios financieros que una entidad puede recibir de su implicación con otra entidad:
 - (a) dividendos, intereses variables sobre valores de deuda, otras distribuciones de beneficios económicos;
 - (b) exposición a incrementos o disminuciones en el valor de una inversión en otra entidad;
 - (c) exposición a pérdidas por acuerdos para proporcionar apoyo financiero, incluyendo apoyo financiero para proyectos importantes;
 - (d) ahorro de costos (por ejemplo, si una entidad conseguiría economías de escala o sinergias combinando las operaciones o activos de la otra entidad con sus propias operaciones o activos);
 - (e) participaciones residuales en los activos y pasivos de la otra entidad en el momento de la liquidación de esa otra entidad; y
 - (f) otras exposiciones a beneficios variables que no están disponibles para otras entidades.

33. Algunos ejemplos de beneficios no financieros comprenden:
- (a) la capacidad de beneficiarse del conocimiento especializado de otra entidad;
 - (b) el valor para la entidad de que la otra entidad lleve a cabo actividades que le ayudan a lograr sus objetivos;
 - (c) mejoras de resultados;
 - (d) prestación de resultados de forma más eficiente;
 - (e) producción de bienes y prestación de servicios más eficaz y eficiente;
 - (f) tener un activo y servicios relacionados disponibles antes de lo que hubiera sido en otras circunstancias; y
 - (g) tener un nivel mayor de calidad del servicio de lo que hubiera sido en otras circunstancias.
34. Aunque solo una entidad puede controlar otra entidad, más de una parte puede compartir los beneficios de esa otra entidad. Por ejemplo, los tenedores de participaciones no controladoras pueden compartir los beneficios financieros, tales como resultados positivos (ahorro) o distribuciones procedentes de una entidad o los beneficios no financieros, tales como congruencia de actividades con los resultados deseados.

Vinculación entre poder y beneficios

35. Una entidad controla otra entidad si no tiene solo poder sobre la entidad que está siendo evaluada a efectos de control y exposición o derecho a beneficios variables procedentes de su implicación en la otra entidad, sino que también tiene la capacidad de utilizar su poder para influir en naturaleza o importe de los beneficios procedentes de su implicación en la entidad que está siendo evaluada a efectos de control.
36. La existencia de objetivos congruentes por sí misma es insuficiente para que una entidad concluya que controla otra entidad. Para tener control la entidad necesitaría también tener la capacidad de usar su poder sobre la entidad que está siendo evaluada a efectos de control para dirigir esa otra entidad para que trabaje con ella para favorecer sus objetivos.
37. **Una entidad con derechos de toma de decisiones determinará si es un principal o un agente. Una entidad también determinará si otra entidad con derechos de toma de decisiones está actuando como un agente de la entidad. Un agente es una parte dedicada principalmente a actuar en nombre y beneficio de otra parte o partes (el principal o principales) y, por ello, no controla la otra entidad cuando ejerce su autoridad para tomar decisiones. Por ello, algunas veces el poder de un principal puede mantenerse y ejercerse por un agente, pero en nombre del principal.**

Requerimientos de contabilización

38. **Una entidad controladora elaborará estados financieros consolidados utilizando políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas.**
39. **La consolidación de una entidad controlada comenzará desde la fecha en que la entidad obtenga el control de la otra entidad cesando cuando pierda el control sobre ésta.**

Procedimientos de consolidación

40. Los estados financieros consolidados:
 - (a) Combinan partidas similares de activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad controladora con los de sus entidades controladas.
 - (b) Compensan (eliminan) el importe en libros de la inversión de la entidad controladora en cada entidad controlada, así como la parte de los activos netos/patrimonio de cada una de dichas entidades controladas que pertenece a la controladora, (la NICSP 40 explica cómo contabilizar la plusvalía resultante).
 - (c) Eliminan en su totalidad los activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo internos de la entidad económica relacionados con transacciones entre las entidades de la entidad económica [los resultados (ahorro o desahorro) del periodo procedentes de transacciones internas de la entidad económica que están reconocidos en activos, tales como inventarios y activos fijos, se eliminan totalmente]. Las pérdidas internas de la entidad económica podrían indicar un deterioro de valor de los activos que requiere reconocimiento en los estados financieros consolidados.

Políticas contables uniformes

41. Si un miembro de la entidad económica utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados para transacciones y otros sucesos similares en circunstancias parecidas, se realizarán los ajustes adecuados en los estados financieros de ese miembro al elaborar los estados financieros consolidados para asegurar la conformidad con las políticas contables de la entidad económica.

Medición

42. Una entidad incluirá los ingresos y gastos de una entidad controlada en los estados financieros consolidados desde la fecha en que obtenga el control hasta la fecha en que cese dicho control sobre la entidad controlada. Los ingresos y gastos de la entidad controlada deberán basarse en los importes de

los activos y pasivos reconocidos en los estados financieros consolidados en la fecha de la adquisición. Por ejemplo, un gasto por depreciación reconocido en el estado del rendimiento financiero consolidado después de la fecha de la adquisición se basará en los valores de los activos depreciables relacionados reconocidos en los estados financieros consolidados en la fecha de la adquisición.

Derechos de voto potenciales

43. Cuando existan derechos de voto potenciales, u otros instrumentos derivados que los contengan, la proporción del resultado (ahorro o desahorro) del periodo y cambios en los activos netos/patrimonio asignados a la entidad controladora y a las participaciones no controladoras al preparar los estados financieros consolidados se determinarán únicamente sobre la base de las participaciones en la propiedad existentes y no reflejarán el posible ejercicio o conversión de derechos de voto potenciales y otros instrumentos derivados, a menos de que se aplique el párrafo 44.
44. En algunas circunstancias, una entidad tiene, en esencia, una participación real en la propiedad como resultado de una transacción que le da acceso, en ese momento, a los beneficios asociados con una participación en la propiedad. En estas circunstancias, la proporción asignada a la entidad controladora y las participaciones no controladoras al elaborar los estados financieros consolidados, se determinará teniendo en cuenta el ejercicio final de esos derechos de voto potenciales y otros instrumentos derivados que dan acceso a la entidad a los beneficios en ese momento.
45. Las NICSP 28 y NICSP 29 no se aplican a las participaciones en entidades controladas que se consolidan. Cuando los instrumentos que contienen derechos de voto potenciales dan en esencia, en ese momento, acceso a los beneficios asociados con la participación en la propiedad de una entidad controlada, los instrumentos no están sujetos a los requerimientos de las NICSP 28 y NICSP 29. En los demás casos, los instrumentos que contengan derechos de voto potenciales en una entidad controlada se contabilizarán de acuerdo con las NICSP 28 y NICSP 29.

Fechas de presentación

46. **Los estados financieros de la controladora y de sus entidades controladas utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados estarán referidos a la misma fecha de presentación. Cuando el final del periodo sobre el que se informa de una entidad controladora es diferente del de la entidad controlada, la primera:**
 - (a) **obtendrá, a efectos de consolidación, información financiera adicional referida a la misma fecha que los estados financieros de la entidad controladora; o**

- (b) **usará los estados financieros más recientes de la entidad controlada ajustados por los efectos de las transacciones o sucesos significativos que hayan ocurrido entre la fecha de esos estados financieros y la de los estados financieros consolidados.**

Participaciones no controladoras

47. **Una entidad controladora presentará las participaciones no controladoras en el estado de situación financiera consolidado, dentro de los activos netos/patrimonio, de forma separada de los activos netos/patrimonio de los propietarios de la entidad controladora.**
48. Los cambios en la participación de la entidad controladora en una entidad controlada que no dan lugar a una pérdida de control de la entidad controlada son transacciones con los propietarios en su condición de tales.
49. **Una entidad atribuirá el resultado (ahorro o desahorro) y cada ganancia o pérdida reconocida directamente en los activos netos/patrimonio a los propietarios de la entidad controladora y a las participaciones no controladoras. La entidad atribuirá también el total del importe reconocido en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras incluso si esto diese lugar a un saldo deudor de las participaciones no controladoras.**
50. **Si una entidad controlada tiene en circulación acciones preferentes con derechos acumulativos que estén clasificados como instrumentos de patrimonio, y cuyos tenedores sean las participaciones no controladoras, la entidad computará su participación en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo después de ajustar los dividendos de estas acciones, al margen de que éstos hayan sido declarados o no.**

Cambios en la proporción mantenida por las participaciones no controladoras

51. **Cuando cambie la proporción de activos netos/patrimonio mantenido por las participaciones no controladoras, una entidad ajustará los importes en libros de las participaciones controladoras y no controladoras para reflejar los cambios en sus participaciones relativas en la entidad controlada. La entidad reconocerá directamente en los activos netos/patrimonio la diferencia entre el importe por el que se ajusten las participaciones no controladoras y el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida y atribuida a los propietarios de la controladora.**

Pérdida de control

52. **Si una entidad controladora pierde el control de una entidad controlada, la primera:**
- (a) **dará de baja en cuentas los activos y pasivos de la anterior entidad controlada en el estado de situación financiera consolidado;**
 - (b) **reconocerá cualquier inversión conservada en la anterior entidad controlada cuando se pierda el control, y posteriormente contabilizará dicha inversión conservada y los importes adeudados por la anterior entidad controlada o a ésta, de acuerdo con las NICSP correspondientes. Esa participación conservada se medirá nuevamente, como se describe en los párrafos 54(b)(iii) y 55A. El valor nuevamente medido en la fecha en que se pierde el control se considerará como el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial de un activo financiero de acuerdo con la NICSP 29 o el costo en el momento del reconocimiento inicial de una inversión en una asociada o negocio conjunto, si procede; y**
 - (c) **Reconocerá la ganancia o pérdida asociada con la pérdida de control atribuible a la anterior participación controladora, como se especifica en los párrafos 54 a 55A.**
53. **Una entidad controladora puede perder el control de una entidad controlada en dos o más acuerdos (transacciones). Sin embargo, algunas veces las circunstancias indican que los acuerdos múltiples deben contabilizarse como una transacción única. Para determinar si los acuerdos se han de contabilizar como una única transacción, una entidad controladora considerará todas los términos y condiciones de dichos acuerdos y sus efectos económicos. Uno o varios de los siguientes indicios indican que la entidad controladora debería contabilizar los acuerdos múltiples como una única transacción:**
- (a) **Son realizados en el mismo momento o teniendo en cuenta el uno al otro.**
 - (b) **Forman una transacción única diseñada para lograr un efecto comercial global.**
 - (c) **El hecho de que ocurra un acuerdo depende de al menos uno de los otros acuerdos.**
 - (d) **Un acuerdo considerado en sí mismo no está económicamente justificado, pero sí lo está cuando se le considera junto con otros. Un ejemplo es cuando el precio de una disposición de una**

inversión se fija por debajo del mercado y se compensa con otra posterior a un precio superior al de mercado.

54. Si una entidad controladora pierde el control de una entidad controlada, la primera:

(a) Dará de baja:

- (i) los activos (incluyendo cualquier plusvalía) y pasivos de la entidad controlada por su importe en libros en la fecha en que se pierda el control; y**
- (ii) el importe en libros de todas las participaciones no controladoras en la anterior entidad controlada en la fecha en que se pierda el control (incluyendo cualquier ganancia o pérdida reconocida directamente en los activos netos/patrimonio atribuibles a ellas).**

(b) Reconocerá:

- (i) el valor razonable de la contraprestación recibida, si la hubiera, por la transacción, suceso o circunstancias que dieron lugar a la pérdida de control;**
- (ii) cuando la transacción, suceso o circunstancia que causó lugar a la pérdida de control conlleva una distribución de acciones de la entidad controlada a los propietarios en su condición de tales, dicha distribución; y**
- (iii) cualquier inversión conservada en la antigua entidad controlada por su valor razonable en la fecha en que se pierda el control.**

(c) Transferirá directamente al resultado (ahorro o desahorro) acumulado, si fuera requerido por otras NICSP, los importes reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio en relación con la entidad controlada sobre la base descrita en el párrafo 55.

(d) Reconocerá cualquier diferencia resultante como ganancia o pérdida en el resultado (ahorro o desahorro) del período atribuible a la entidad controladora.

55. Si una entidad controladora pierde el control de una entidad controlada, la primera contabilizará todos los importes anteriormente reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio en relación con esa entidad controlada sobre la misma base que se habría requerido si la entidad controladora hubiera dispuesto los activos o pasivos relacionados. Cuando se pierda el control de una entidad controlada, si una reserva de revaluación anteriormente reconocida directamente en los activos

netos/patrimonio se hubiera transferido directamente al resultado (ahorro o desahorro) acumulado por la disposición del activo, la entidad controladora transferirá la reserva de revaluación directamente al resultado (ahorro o desahorro) acumulado.

- 55A. Si una entidad controladora pierde el control de una entidad controlada que no contiene una operación, como se define en la NICSP 40, como resultado de una transacción que implica una asociada o un negocio conjunto que se contabiliza utilizando el método de la participación, la entidad controladora determinará la ganancia o pérdida de acuerdo con los párrafos 54 y 55. La ganancia o pérdida resultante de la transacción se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) de la entidad controladora solo en la medida de las participaciones en la asociada o en el negocio conjunto de otros inversores no relacionados con el inversor. La parte restante de la ganancia se eliminará contra el importe en libros de la inversión en esa asociada o negocio conjunto. Además, si la entidad controladora conserva una inversión en la antigua entidad controlada y ésta es ahora una asociada o un negocio conjunto que se contabiliza utilizando el método de la participación, la entidad controladora reconocerá la parte de la ganancia o pérdida que procede de la nueva medición a valor razonable de la inversión conservada en esa antigua entidad controlada en su resultado (ahorro o desahorro) solo en la medida de las participaciones en la nueva asociada o negocio conjunto de otros inversores no relacionados con el inversor. La parte restante de esa ganancia se eliminará contra el importe en libros de la inversión conservada en la antigua entidad controlada. Si la entidad controladora conserva una inversión en la antigua entidad controlada que se contabiliza ahora de acuerdo con la NICSP 29, la parte de la ganancia o pérdida que procede de la nueva medición a valor razonable de la inversión conservada en la antigua entidad controlada se reconocerá en su totalidad en el resultado (ahorro o desahorro) de la entidad controladora.

Entidades de inversión: Requerimiento del valor razonable

56. Excepto por lo descrito en el párrafo 57, una entidad de inversión no consolidará sus entidades controladas ni aplicará la NICSP 40 cuando obtenga el control de otra entidad. En su lugar, una entidad de inversión medirá una inversión en una entidad controlada al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29.
57. Sin perjuicio del requerimiento del párrafo 56, si una entidad de inversión tiene una entidad controlada que no es por sí misma una entidad de inversión y cuyo principal propósito y actividades son proporcionar servicios relacionados con las actividades de inversión de la entidad de inversión (véanse los párrafos GA98 a GA100), deberá

consolidar esa entidad controlada de acuerdo con los párrafos 38 a 55 de esta Norma y aplicará los requerimientos de la NICSP 40 a la adquisición de cualquier entidad controlada de este tipo.

58. **Una entidad controladora de una entidad de inversión que no es en sí misma una entidad de inversión presentará estados financieros consolidados en los que (i) mida las inversiones de una entidad de inversión controlada a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29 y (ii) consolide los otros activos y pasivos e ingresos y gastos de la entidad de inversión controlada de acuerdo con los párrafos 38 a 55 de esta Norma.**

Determinación de si una entidad es una entidad de inversión

59. **Una entidad considerará todos los hechos y circunstancias cuando evalúe si es una entidad de inversión, incluyendo su propósito y diseño. Los párrafos GA89 a GA106 describen aspectos de la definición de una entidad de inversión en más detalle. Si los hechos y circunstancias indican que existen cambios en uno o más de los tres elementos que constituyen la definición de una entidad de inversión, una entidad controladora evaluará nuevamente si es una entidad de inversión.**
60. **Una entidad controladora que deja de ser una entidad de inversión o pasa a ser una entidad de inversión contabilizará el cambio en su estatus de forma prospectiva desde la fecha en la que ocurrió dicho cambio (véanse los párrafos 63 y 64).**

Juicios y supuestos

61. **Una entidad de inversión revelará la información requerida por el párrafo 15 de la NICSP 38 sobre juicios significativos y supuestos realizados para determinar que es una entidad de inversión a menos que tenga todas las características siguientes:**
- (a) **ha obtenido fondos de más de un inversor (véanse los párrafos GA89 y GA90);**
 - (b) **tiene participaciones en la propiedad en forma de patrimonio o participaciones similares (véanse los párrafos GA91 y GA92); y**
 - (c) **tiene más de una inversión (véanse los párrafos GA96 y GA97).**
62. **La ausencia de cualquiera de estas características no impide necesariamente que una entidad se clasifique como una entidad de inversión. Sin embargo, la ausencia de cualquiera de estas características significa que se requiere que una entidad revele información sobre los juicios significativos y supuestos realizados para determinar que es una entidad de inversión.**

Contabilización de un cambio en el estatus de una entidad de inversión

63. Cuando una entidad deja de ser una entidad de inversión, aplicará la NICSP 40 a cualquier entidad controlada que fue medida anteriormente al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 56. La fecha del cambio de estatus será la fecha de adquisición atribuida. Al medir cualquier plusvalía o ganancia procedente de una compra en condiciones muy ventajosas que surja de la adquisición atribuida, el valor razonable de la entidad controlada en la fecha de adquisición atribuida representará la contraprestación atribuida transferida. Todas las entidades controladas se consolidarán de acuerdo con los párrafos 38 a 51 de esta Norma a partir de la fecha de cambio de estatus.
64. Cuando una entidad se convierta en una entidad de inversión, cesará de consolidar sus entidades controladas en la fecha del cambio de estatus, excepto por cualquier entidad controlada que continuará consolidándose de acuerdo con el párrafo 57. La entidad de inversión aplicará los requerimientos de los párrafos 52 y 53 a las entidades controladas que deje de consolidar como si la entidad de inversión hubiera perdido el control de las entidades controladas en esa fecha.

Disposiciones transitorias

65. Una entidad aplicará esta Norma retroactivamente, de acuerdo con la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, excepto por lo especificado en los párrafos 66 a 78.
66. A pesar de los requerimientos del párrafo 33 de la NICSP 3, cuando se aplica por primera vez esta Norma, una entidad necesitará presentar únicamente la información cuantitativa requerida por el párrafo 33(f) de la NICSP 3 para el periodo anual inmediato que precede a la fecha de aplicación inicial de esta Norma (el “periodo inmediato anterior”). Una entidad puede también presentar esta información para el periodo presente o para periodos comparativos anteriores, pero no se requiere que lo haga.
67. A efectos de esta Norma, la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo de presentación anual en que se aplica esta Norma por primera vez.
68. En la fecha de aplicación inicial, no se requiere que una entidad realice ajustes a la contabilidad anterior por su implicación en:
- (a) entidades que estaban consolidadas anteriormente de acuerdo con la NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Separados* y continúan siendo consolidadas de acuerdo con esta Norma; o
 - (b) entidades que estaban anteriormente sin consolidar de acuerdo con la NICSP 6 y no se consolidan de acuerdo con esta Norma.

69. **En la fecha de aplicación inicial, una entidad evaluará si es una entidad de inversión sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en esa fecha. Si, en la fecha de la aplicación inicial, una entidad concluye que es una entidad de inversión, aplicará los requerimientos de los párrafos 70 a 73 en lugar de los párrafos 77 y 78.**
70. **Excepto por cualquier entidad controlada que se consolide de acuerdo con el párrafo 57 (a la que se apliquen el párrafo 68 o los párrafos 77 y 78, según proceda), una entidad de inversión medirá su inversión en cada entidad controlada al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) como si los requerimientos de esta Norma hubieran estado siempre vigentes. La entidad de inversión ajustará de forma retroactiva el periodo anual que precede de forma inmediata a la fecha de aplicación inicial y los activos netos/patrimonio al comienzo del periodo inmediato anterior por cualquier diferencia entre:**
- (a) **el importe en libros anterior de la entidad controlada; y**
 - (b) **el valor razonable de la inversión de la entidad de inversión en la entidad controlada.**

El importe acumulado de cualquier ajuste del valor razonable anteriormente reconocido en los activos netos/patrimonio se transferirá a los resultados (ahorro o desahorro) acumulados al comienzo del periodo anual que precede de forma inmediata a la fecha de aplicación inicial.

71. **Una entidad de inversión usará los importes del valor razonable anteriormente presentados a los inversores o a la gerencia.**
72. **Si la medición de una inversión en una entidad controlada de acuerdo con el párrafo 70 es impracticable (tal como se define en la NICSP 3), una entidad de inversión aplicará los requerimientos de esta Norma al comienzo del primer periodo para el que sea practicable la aplicación del párrafo 70, que puede ser el periodo presente. El inversor ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediato que precede a la fecha de la aplicación inicial, a menos que el comienzo del primer periodo para el que es practicable la aplicación de este párrafo sea el periodo presente. Si es este el caso, el ajuste de los activos netos/patrimonio se reconocerá al comienzo del periodo presente.**
73. **Si una entidad de inversión ha dispuesto, o ha perdido el control, de una inversión en una entidad controlada antes de la fecha de aplicación inicial de esta Norma, no se requiere que la entidad de inversión realice ajustes en la contabilización anterior de esa entidad controlada.**
74. **Si, en la fecha de la aplicación inicial, una entidad concluye que consolidará otra entidad que no se consolidaba de acuerdo con la NICSP 6, medirá los activos, pasivos y participaciones no controladoras de esa entidad que no se consolidaba anteriormente como si esa otra entidad**

hubiera sido consolidada desde la fecha en que la entidad obtuvo el control de esa otra entidad sobre la base de los requerimientos de esta Norma. La entidad ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediato que precede a la fecha de aplicación inicial. Si la fecha en que se obtuvo el control es anterior al comienzo del periodo inmediato anterior, la entidad reconocerá, como un ajuste en los activos netos/patrimonio al comienzo del periodo inmediato anterior, cualquier diferencia entre:

- (a) el importe reconocido de los activos, pasivos y participaciones no controladoras; y
- (b) el importe en libros anterior a la implicación de la entidad en la otra entidad.

75. Si es impracticable medir los activos, pasivos y participaciones no controladoras de la entidad controlada de acuerdo con el párrafo 74(a) o (b) (como se define en la NICSP 3), una entidad medirá los activos, pasivos y participaciones no controladoras en esa entidad no consolidada anteriormente como si dicha entidad hubiera sido consolidada desde la fecha de adquisición atribuida. La fecha de adquisición atribuida será el comienzo del primer periodo en el que sea practicable la aplicación de este párrafo, que podrá ser el periodo presente.

76. La entidad ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediato que precede a la fecha de la aplicación inicial, a menos que el comienzo del primer periodo para el que es practicable la aplicación de este párrafo sea el periodo presente. Si la fecha de adquisición atribuida es anterior al comienzo de periodo inmediato anterior, la entidad reconocerá, como un ajuste en los activos netos/patrimonio al comienzo del periodo inmediato anterior, cualquier diferencia entre:

- (a) el importe reconocido de los activos, pasivos y participaciones no controladoras; y
- (b) los importes en libros anteriores a la implicación de la entidad en la otra entidad.

Si el primer periodo para el que es practicable la aplicación de este párrafo es el periodo presente, el ajuste en los activos netos/patrimonio se reconocerá al comienzo del periodo presente.

77. Si, en la fecha de la aplicación inicial, una entidad concluye que ya no consolidará una entidad que era consolidada de acuerdo con la NICSP 6, la entidad medirá su participación en la otra entidad al importe al que hubiera sido medida si los requerimientos de esta Norma hubieran estado vigentes cuando la entidad pasó a estar involucrada en la entidad o perdió el control de la otra entidad. La entidad ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediato que precede a la fecha de

aplicación inicial. Cuando la fecha en que la entidad se implicó en la otra entidad (pero no obtuvo el control de acuerdo esta Norma), o perdió el control de ésta, es anterior al comienzo de periodo inmediato anterior, la entidad reconocerá, como un ajuste en los activos netos/patrimonio al comienzo del periodo inmediato anterior, cualquier diferencia entre:

- (a) el importe en libros anterior de los activos, pasivos y participaciones no controladoras; y
- (b) el importe reconocido de la participación de la entidad en la otra entidad.

78. Si la medición de la participación en la otra entidad de acuerdo con el párrafo 77 es impracticable (tal como se define en la NICSP 3), una entidad aplicará los requerimientos de esta Norma al comienzo del primer periodo para el que sea practicable la aplicación del párrafo 77, que puede ser el periodo presente. La entidad ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediato que precede a la fecha de la aplicación inicial, a menos que el comienzo del primer periodo para el que es practicable la aplicación de este párrafo sea el periodo presente. Cuando la fecha en que la entidad se implicó en la otra entidad (pero no obtuvo el control de acuerdo esta Norma), o perdió el control de ésta, es anterior al comienzo de periodo inmediato anterior, la entidad reconocerá, como un ajuste en los activos netos/patrimonio al comienzo del periodo inmediato anterior, cualquier diferencia entre:

- (a) el importe en libros anterior de los activos, pasivos y participaciones no controladoras; y
- (b) el importe reconocido de la participación de la entidad en la otra entidad.

Si el primer periodo para el que es practicable la aplicación de este párrafo es el periodo presente, el ajuste en los activos netos/patrimonio se reconocerá al comienzo del periodo presente.

Fecha de vigencia

79. Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 34, *Estados Financieros Separados*, la NICSP 36, la NICSP 37 y la NICSP 38.

79A. El documento *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016, eliminó los párrafos 11, 12 y 13 y modificó el párrafo 8. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se

aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.

- 79B. El párrafo 6 fue modificado por la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitida en julio de 2016. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 39.
- 79C. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017, modificó los párrafos 4, 40, 56, 57 y 63. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.
- 79D. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017, modificó el párrafo 52 y añadió el párrafo 55A. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de una fecha a determinar por el IPSASB. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones anticipadamente, revelará ese hecho y, si no lo ha hecho ya, aplicará la NICSP 40 al mismo tiempo.
80. Cuando una entidad adopte las NICSP de base de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación y sustitución de la NICSP 6 (diciembre de 2006)

81. Esta Norma se emite simultáneamente con la NICSP 34. Conjuntamente, las dos Normas sustituyen la NICSP 6 (diciembre de 2006). La NICSP 6 será aplicable hasta que la NICSP 34 y la NICSP 35 sean aplicadas o estén vigentes, lo que suceda primero.

Apéndice A

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 35.

GA1. Los ejemplos de este apéndice reflejan situaciones hipotéticas. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden darse en hechos y circunstancias de la realidad, al aplicar la NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados* a situaciones reales se deben analizar las características de cada situación concreta en detalle.

Evaluación del control

GA2. Para determinar si controla otra entidad, una entidad evaluará si presenta todos los siguientes elementos:

- (a) poder sobre la otra entidad;
- (b) exposición, o derecho, a beneficios variables procedentes de su implicación en la otra entidad; y
- (c) la capacidad de utilizar su poder sobre la otra parte para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su implicación en la otra entidad.

GA3. La consideración de los siguientes factores puede ayudar a realizar esa determinación:

- (a) el propósito y diseño de la otra entidad (véanse los párrafos GA5 a GA8);
- (b) qué actividades son relevantes y la forma en que se toman las decisiones sobre esas actividades (véanse los párrafos GA13 a GA15);
- (c) si los derechos de la entidad le otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes de la otra entidad (véanse los párrafos GA16 a GA56);
- (d) si la entidad está expuesta, o tiene derecho, a beneficios variables procedentes de su implicación en la otra entidad (véanse los párrafos GA57 y GA58); y
- (e) si la entidad tiene capacidad de utilizar su poder sobre la otra entidad para afectar la naturaleza o el importe de los beneficios de su implicación en la otra entidad (véanse los párrafos GA60 a GA74).

GA4. Al evaluar si controla otra entidad, una entidad considerará la naturaleza de su relación con otras partes (véanse los párrafos GA75 a GA77).

Propósito y diseño de otra entidad

- GA5. Una entidad considerará el propósito y diseño de la entidad que está siendo evaluada a efectos de control para identificar las actividades relevantes, la forma en que se toman las decisiones sobre dichas actividades relevantes, quién tiene la capacidad presente de dirigir esas actividades y quién recibe los beneficios de éstas.
- GA6. Cuando se consideren el propósito y diseño de la entidad que está siendo evaluada a efectos de control, podría estar claro que esta entidad está controlada por medio de instrumentos de patrimonio que otorgan al tenedor derechos de voto proporcionales, tales como acciones ordinarias. En este caso, en ausencia de acuerdos adicionales que alteren la toma de decisiones, la evaluación de control se centrará en qué parte, si la hubiera, es capaz de ejercitar los derechos de voto suficientes para determinar las políticas financieras y de operación de la entidad que está siendo evaluada a efectos de control (véanse los párrafos GA32 a GA52). En el caso más sencillo, la entidad que mantiene una mayoría de esos derechos de voto, en ausencia de otros factores, controla la otra entidad.
- GA7. Para determinar si una entidad controla otra entidad en casos más complejos, puede ser necesario considerar algunos o todos los demás factores del párrafo GA3.
- GA8. Los derechos de voto pueden no ser el factor dominante para decidir quién controla la entidad que está siendo evaluada a efectos de control. Si existen derechos de voto pueden tener limitado el alcance. Las actividades relevantes de la entidad que está siendo evaluada a efectos de control pueden ser dirigidas por medio de acuerdos vinculantes o disposiciones basadas en documentos tales como artículos de la asociación o una constitución. En estos casos, la consideración por parte de una entidad del propósito y diseño de la entidad que está siendo evaluada a efectos de control incluirá también la consideración de los riesgos para los que la otra entidad fue diseñada para ser expuesta, los riesgos que se diseñaron para transferir a las partes involucradas y si la entidad está expuesta a alguno o todos de esos riesgos. La consideración de los riesgos incluye no solo el riesgo a la disminución del valor de la inversión sino también el potencial aumento del valor de ésta.

Poder

- GA9. Para tener poder sobre otra entidad, una entidad debe tener derechos existentes que le den la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes. A efectos de la evaluación del poder, solo se considerarán los derechos sustantivos y los que no son protectores (véanse los párrafos GA25 a GA31).

- GA10. La determinación sobre si una entidad tiene poder dependerá de las actividades relevantes, la forma en que se toman las decisiones sobre dichas actividades relevantes y los derechos de la entidad y otras entidades en relación con la entidad controlada potencialmente.
- GA11. Una entidad normalmente tendrá poder sobre una entidad que se ha establecido cuando el documento de constitución o la legislación habilitante determinen las actividades de operación y financiación que llevará a cabo esa entidad. Sin embargo, el impacto del documento de constitución o la legislación se evaluará a la luz de otras circunstancias determinantes, como todos los hechos y circunstancias que se necesiten considerar para evaluar si una entidad tiene poder sobre otra entidad. Por ejemplo, un gobierno puede no tener poder sobre una corporación de investigación y desarrollo que opera según un mandato de creación, y limitado por la legislación si esa u otra legislación asigna poder de dirigir las actividades relevantes a otras entidades que no están controladas por el gobierno.

Control de regulación

- GA12. El control de regulación no da lugar habitualmente a tener poder sobre una entidad a efectos de esta Norma. Los gobiernos y otros organismos del sector público, incluyendo organismos supranacionales, pueden tener un amplio rango de poderes para establecer marcos de regulación dentro de los cuales operan las entidades, para imponer condiciones o sanciones sobre sus operaciones y hacer cumplir esas condiciones o sanciones. Por ejemplo, los gobiernos y otros organismos del sector público pueden aprobar regulaciones para proteger la salud y seguridad de la comunidad, restringir la venta o uso de bienes peligrosos o especificar políticas de fijación de precios de monopolios. Sin embargo, cuando la regulación es tan detallada como para dictar de forma efectiva cómo debe realizar la entidad su actividad, entonces puede ser necesario considerar si el propósito y diseño de la entidad es tal que está controlada por la entidad reguladora.

Actividades relevantes y dirección de las actividades relevantes

- GA13. Para numerosas entidades, los beneficios que generan se ven afectados por una serie de actividades de operación y financieras. Cualquier actividad que ayude a lograr o favorecer los objetivos de una entidad controlada puede afectar los beneficios para la entidad controladora. Ejemplos de actividades que, dependiendo de las circunstancias, pueden ser relevantes, incluyen, pero no se limitan a:
- (a) usar activos e incurrir en pasivos para proporcionar servicios a los receptores de servicios;
 - (b) distribuir fondos a individuos o grupos especificados;
 - (c) recaudar ingresos mediante transacciones sin contraprestación;

- (d) vender y comprar bienes o servicios;
- (e) gestionar activos físicos;
- (f) gestionar activos financieros durante su vida (incluyendo cuando haya incumplimiento);
- (g) seleccionar, adquirir o disponer de activos;
- (h) gestionar una cartera de pasivos;
- (i) investigar y desarrollar nuevos productos o procesos; y
- (j) determinar una estructura de financiación u obtener financiación.

GA14. Ejemplos de decisiones sobre actividades relevantes incluyen pero no se limitan a:

- (a) el establecimiento de decisiones de capital y operativas de una entidad, incluyendo presupuestos; y
- (b) el nombramiento y remuneración del personal clave de la administración de una entidad o proveedores de servicios y rescisión de sus servicios o empleo.

GA15. En algunas situaciones, pueden ser actividades relevantes las que se dan antes y después de que surja un conjunto concreto de circunstancias o de que tenga lugar un suceso. Cuando dos o más entidades tienen la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes y esas actividades tienen lugar en momentos distintos, esas entidades determinarán qué entidad tiene la capacidad de dirigir las actividades que afectan de forma más significativa a esos beneficios en congruencia con el tratamiento de los derechos de toma de decisiones simultáneos (véase el párrafo 28). Las entidades afectadas reconsiderarán esta evaluación a lo largo del tiempo si cambian los hechos o circunstancias relevantes.

Derechos que otorgan poder a una entidad sobre otra entidad

GA16. El poder surge de derechos. Para tener poder sobre otra entidad, una entidad debe tener derechos existentes que le den la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes de la otra entidad. Los derechos que podrían dar poder a una entidad pueden diferir.

GA17. Ejemplos de derechos que, individualmente o en combinación, pueden dar poder a una entidad incluyen pero no se limitan a:

- (a) derechos a dar direcciones de política al órgano de gobierno de otra entidad que otorgan al tenedor la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la otra entidad;
- (b) derechos en forma de derechos de voto (o derechos de voto potenciales) de otra entidad (véanse los párrafos GA32 a GA52);

- (c) derechos a nombrar, reasignar o cesar a miembros del personal clave de la administración de otra entidad que tengan la capacidad de dirigir las actividades relevantes;
- (d) derechos a nombrar o cesar a otra entidad para que dirija las actividades relevantes;
- (e) derechos a aprobar o vetar los presupuestos operativos y de capital relacionados con las actividades relevantes de otra entidad;
- (f) derechos a dirigir la otra entidad para realizar transacciones en beneficio de la entidad, o vetar cualquier cambio en éstas;
- (g) derechos a vetar cambios clave a la otra entidad , tales como la venta de un activo importante o de la otra entidad en sí misma; y
- (h) otros derechos (tales como derechos de toma de decisiones especificadas en un contrato de administración) que otorgan al tenedor la capacidad de dirigir las actividades relevantes.

GA18. Para considerar si tiene poder, una entidad necesitará tener en cuenta los acuerdos vinculantes vigentes y los mecanismos mediante los cuales ha obtenido el poder. Las formas en las que una entidad podría haber obtenido el poder, de forma individual o en combinación con otros acuerdos, incluyen:

- (a) autoridad legislativa o ejecutiva;
- (b) acuerdos administrativos;
- (c) acuerdos contractuales;
- (d) documentos de constitución (por ejemplo, artículos de la asociación); y
- (e) derechos de voto o similares.

GA19. Para determinar si una entidad tiene derechos suficientes para darle poder, la entidad considerará también el propósito y diseño de la otra entidad (véanse los párrafos GA5 a GA8) y los requerimientos de los párrafos GA53 a GA56 junto con los párrafos GA20 a GA22.

GA20. En algunas circunstancias puede resultar difícil determinar si los derechos de una entidad son suficientes para darle poder sobre la otra entidad. En estos casos, para facilitar la evaluación del poder a realizar, la entidad considerará la evidencia de si tiene la capacidad factible de dirigir unilateralmente las actividades relevantes. Se prestará atención, aunque no se limitará, a los siguientes aspectos, que, considerados conjuntamente con sus derechos y los indicadores de los párrafos GA21 y GA22, pueden proporcionar evidencia de que los derechos de la entidad son suficientes para otorgarle poder sobre la otra entidad:

- (a) la entidad puede, sin tener el derecho contractual a hacerlo, nombrar o aprobar al personal clave de la administración de la otra entidad que tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes;
- (b) la entidad puede, sin tener el derecho contractual a hacerlo, dirigir la otra entidad para realizar transacciones significativas en su beneficio, o puede vetar cualquier cambio en éstas;
- (c) la entidad puede dominar los procesos de nominación para la elección de miembros del órgano de gobierno de la otra entidad o la obtención de delegaciones de derechos de voto de otros tenedores;
- (d) el personal clave de la administración de la otra entidad son partes relacionadas de la entidad (por ejemplo, el director ejecutivo de la otra entidad y el director ejecutivo de la entidad son la misma persona); o
- (e) la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la otra entidad son partes relacionadas de la entidad.

GA21. Algunas veces habrá indicaciones de que la entidad tiene una relación especial con la otra entidad, que sugiere que ésta tiene algo más que una participación pasiva en esta otra entidad. La existencia de cualquier indicador individual, o una combinación particular de indicadores, no significa necesariamente que se cumpla el criterio de poder. Sin embargo, tener algo más que una participación pasiva en otra entidad puede indicar que la entidad tiene otros derechos relacionados suficientes para otorgarle poder o proporcionar evidencia de la existencia de poder sobre la otra entidad. Por ejemplo, los siguientes elementos sugieren que la entidad tiene algo más que una participación pasiva en la otra entidad lo que, en combinación con otros derechos, puede indicar poder:

- (a) La relación entre las operaciones de la entidad y de la otra entidad es de dependencia, tal como en las situaciones siguientes:
 - (i) La entidad financia una parte significativa de las operaciones de la otra entidad y la otra entidad depende de esto.
 - (ii) La entidad garantiza una parte significativa de las obligaciones de la otra entidad y la otra entidad depende de esto.
 - (iii) La entidad proporciona servicios fundamentales, tecnología, suministros o materias primas a la otra entidad, y la otra entidad depende de esto.
 - (iv) La entidad controla activos tales como licencias o marcas comerciales que son fundamentales para las operaciones de la otra entidad y ésta depende de ello.

- (v) La entidad proporciona personal clave de la administración a la otra entidad (por ejemplo, cuando el personal de la entidad tiene conocimiento especializado de las operaciones de la otra entidad) y la otra entidad depende de esto.
 - (b) Una parte significativa de las actividades de la otra entidad implican o están realizadas en nombre de la entidad.
 - (c) La exposición, o derecho, de la entidad a beneficios procedentes de su implicación con la otra entidad es desproporcionadamente mayor que sus derechos de voto o similares. Por ejemplo, puede haber una situación en la que se otorgue derechos a una entidad, o se exponga, a más de la mitad de los beneficios de la otra entidad pero mantenga menos de la mitad de los derechos de voto de ésta.
- GA22. Las entidades del sector público, a menudo, tienen relaciones especiales con otras partes como consecuencia de los indicadores enumerados en el párrafo GA21. Las entidades del sector público, con frecuencia, financian las actividades de otras entidades. La dependencia económica se trata en los párrafos GA41 y GA42.
- GA23. Cuanto mayor sea la exposición de la entidad, o el derecho, a la variabilidad de los beneficios procedente de su implicación con otra entidad, mayor será el incentivo de la entidad para obtener derechos suficientes que le den poder. Por ello, estar más expuesto a la variabilidad de los beneficios es un indicador de que la entidad puede tener poder. Sin embargo, la medida de la exposición de la entidad no determina, en sí misma, si una entidad tiene poder sobre la otra entidad.
- GA24. Cuando los factores establecidos en el párrafo GA20 y los indicadores establecidos en los párrafos GA21 a GA23 se consideran conjuntamente con los derechos de la entidad, se dará mayor peso a la evidencia de poder descrita en el párrafo GA20.

Derechos sustantivos

- GA25. Una entidad, al evaluar si tiene poder, considerará solo los derechos sustantivos relacionados con otra entidad (mantenidos por la entidad y otras). Para que un derecho sea sustantivo, el tenedor debe poseer la capacidad factible de ejercer ese derecho.
- GA26. La determinación de si los derechos son sustantivos requiere juicio profesional, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias. Los factores a considerar para llevar a cabo esa determinación incluyen pero no se limitan a:
- (a) Si existen barreras (económicas o de otro tipo) que impidan al tenedor (o tenedores) el ejercicio de los derechos. Ejemplos de estas barreras incluyen pero no se limitan a:

- (i) Penalizaciones financieras e incentivos que impedirían (o disuadirían) al tenedor del ejercicio de sus derechos.
 - (ii) Un precio de ejercicio o conversión que crea una barrera financiera que impediría (o disuadiría) al tenedor del ejercicio de sus derechos.
 - (iii) Términos y condiciones que hacen improbable que los derechos sean ejercidos, por ejemplo, condiciones que reducen el límite temporal de su ejercicio.
 - (iv) La ausencia de un mecanismo razonable, explícito, en los documentos de constitución de otra entidad o en las leyes o regulaciones aplicables que permitiría al tenedor ejercer sus derechos.
 - (v) La incapacidad del tenedor de los derechos de obtener la información necesaria para ejercer sus derechos.
 - (vi) Barreras operativas o incentivos que impedirían (o disuadirían) al tenedor del ejercicio de sus derechos (por ejemplo, la ausencia de otros gerentes con voluntad o capacidad de proporcionar servicios especializados o proporcionar los servicios y hacerse cargo de otras participaciones mantenidas por el gerente implicado).
 - (vii) Los requerimientos legales o de regulación que limitan la forma en que pueden ejercerse los derechos o que impiden al tenedor ejercer sus derechos (por ejemplo, cuando otra entidad tiene poderes legales que le permiten operar de forma independiente del gobierno o cuando se prohíbe que una entidad extranjera ejerza sus derechos).
- (b) Cuando el ejercicio de los derechos requiere el acuerdo de más de una parte, o cuando los derechos se mantienen por más de una parte, si existe o no un mecanismo que proporciona a esas partes la capacidad factible de ejercer sus derechos de forma colectiva en el caso de que decidan hacerlo así. La ausencia de tal mecanismo es un indicador de que los derechos pueden no ser sustantivos. Cuantas más partes estén obligadas a ponerse de acuerdo para ejercer los derechos, menos probable será que esos derechos sean sustantivos. Sin embargo, un consejo de administración (u otro órgano de gobierno) cuyos miembros son independientes del decisor puede servir como mecanismo para que numerosas entidades (u otras partes) actúen de forma colectiva en el ejercicio de sus derechos. Por ello, es más probable que derechos de destitución ejercitables por un consejo de administración (u otro órgano de gobierno) independiente sean

sustantivos, que si los mismos derechos fueran ejercitables individualmente por un gran número de entidades (u otras partes).

- (c) Si la parte o partes que mantienen los derechos se beneficiarían del ejercicio de esos derechos. Por ejemplo, el tenedor de derechos de voto potenciales en otra entidad (véanse los párrafos GA49 a GA52) considerará el precio de ejercicio o conversión del instrumento. Los términos y condiciones de los derechos de voto potenciales son más probables que sean sustantivos cuando el instrumento tiene un precio favorable o la entidad se beneficiaría por otras razones (por ejemplo, mediante la realización de sinergias entre la entidad y la otra entidad) del ejercicio o conversión del instrumento.

GA27. Para ser sustantivos, los derechos también necesitan ser ejercitables cuando necesitan realizarse las decisiones sobre la dirección de las actividades relevantes. Usualmente, para ser sustantivos, los derechos necesitan ser ejercitables en el presente. Sin embargo, algunas veces los derechos pueden ser sustantivos, aun cuando los derechos no sean ejercitables en el presente.

GA28. Los derechos sustantivos ejercitables por otras partes pueden impedir a una entidad controlar la entidad que está siendo evaluada a efectos de control con la que se relacionan esos derechos. Estos derechos sustantivos no requieren que los tenedores tengan la capacidad de poner en marcha decisiones. Siempre que los derechos no sean meramente protectores (véanse los párrafos GA29 a GA31), los derechos sustantivos mantenidos por otras partes pueden impedir que la entidad controle a la entidad que está siendo evaluada a efectos de control incluso si los derechos otorgan a los tenedores solo la capacidad presente de aprobar o bloquear decisiones relacionadas con actividades relevantes.

Derechos protectores

GA29. Al evaluar si los derechos otorgan a una entidad poder sobre otra entidad, la primera evaluará si sus derechos, y los derechos mantenidos por otros, son derechos protectores. Los derechos protectores se relacionan con cambios sustantivos de las actividades de otra entidad o se aplican en circunstancias excepcionales. Sin embargo, no todos los derechos que se aplican en circunstancias excepcionales o dependen de sucesos son protectores (véanse los párrafos GA15 y GA55).

GA30. Puesto que los derechos protectores son diseñados para proteger las participaciones de sus tenedores sin otorgar poder a esa parte sobre la entidad con la que esos derechos se relacionan, una entidad que mantiene solo derechos protectores puede no tener poder o impedir a otra parte tener poder sobre la entidad con la cual esos derechos se relacionan (véase el párrafo 29).

GA31. Ejemplos de derechos protectores incluyen pero no se limitan a:

- (a) Derecho de un prestamista a limitar que un prestatario lleve a cabo actividades que podrían cambiar de forma significativa el riesgo de crédito del prestatario en detrimento del prestamista.
- (b) El derecho de una parte que mantiene una participación no controladora en una entidad a aprobar gastos de capital mayores de lo requerido en el curso ordinario del negocio, o a aprobar la emisión de instrumentos de deuda o patrimonio.
- (c) El derecho de un prestamista a tomar los activos de un prestatario si éste no cumple determinadas condiciones de reembolso de un préstamo.
- (d) El derecho de un regulador a reducir o cerrar las operaciones de entidades que no cumplen con las regulaciones u otros requerimientos. Por ejemplo, una autoridad de control de la polución puede clausurar las actividades de una entidad que infringe la normativa ambiental.
- (e) El derecho a cesar miembros del órgano de gobierno de otra entidad en ciertas circunstancias restringidas. Por ejemplo, el gobierno de un estado puede cesar o suspender al presidente de un municipio y nombrar un administrador si el municipio no es capaz de tomar decisiones oportunas sobre políticas clave.
- (f) El derecho del gobierno a eliminar deducciones fiscales de contribuyentes de una entidad sin ánimo de lucro si ésta cambia de forma significativa sus objetivos o actividades.
- (g) El derecho de una entidad que proporciona recursos a una entidad sin ánimo de lucro para solicitar que, si ésta fuera liquidada, sus activos netos se distribuirían a una organización que lleva a cabo actividades similares. (Sin embargo, si la entidad tenía el poder de determinar específicamente a dónde se distribuirían los activos netos de la entidad sin ánimo de lucro en el momento de la liquidación, la entidad tendría derechos sustantivos sobre la entidad sin ánimo de lucro).

Derechos de voto

GA32. Cuando una entidad tiene derechos de voto o similares con respecto a otra entidad, debería considerar si esos derechos le otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes de la otra entidad. Una entidad considerará los requerimientos de esta sección (párrafos GA33 a GA52) al realizar esa evaluación.

Poder con una mayoría de derechos de voto

GA33. Una entidad que mantiene más de la mitad de los derechos de voto de otra entidad tiene poder en las siguientes situaciones, a menos de que se apliquen los párrafos GA34 o GA35:

- (a) las actividades relevantes son dirigidas por el voto del tenedor de la mayoría de los derechos de voto; o
- (b) una mayoría de los miembros del órgano de gobierno que dirige las actividades relevantes se nombran por el voto del tenedor de la mayoría de los derechos de voto.

Mayoría de los derechos de voto pero no de poder

GA34. Para que una entidad que mantiene más de la mitad de los derechos de voto de otra entidad, tenga poder sobre esa otra entidad, los derechos de voto de la entidad deben ser sustantivos, de acuerdo con los párrafos GA25 a GA28, y deben proporcionar a la entidad la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes, que a menudo será mediante la determinación de las políticas financieras y de operación. Si otra entidad tiene derechos existentes que proporcionen a esa entidad el derecho a dirigir las actividades relevantes y esa entidad no es un agente de la entidad que hace la evaluación de control, esta última no tiene poder sobre la otra entidad.

GA35. Cuando los derechos de voto no son sustantivos, una entidad no tiene poder sobre otra entidad, aun cuando la primera mantenga la mayoría de los derechos de voto en la segunda. Por ejemplo, una entidad que tiene más de la mitad de los derechos de voto de otra entidad puede no tener poder si las actividades relevantes están sujetas a la dirección de un gobierno, tribunal, administrador, depositario, liquidador o regulador.

Poder sin una mayoría de derechos de voto

GA36. Una entidad puede tener poder incluso si mantiene menos de una mayoría de los derechos de voto de otra entidad. Una entidad puede tener poder con menos de una mayoría de los derechos de voto de otra entidad, por ejemplo, a través de:

- (a) el poder de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del consejo de administración (u otro órgano de gobierno), y el control de la otra entidad por el consejo o por ese órgano (véase el párrafo GA38);
- (b) un acuerdo vinculante entre la entidad y otros tenedores de voto (véase el párrafo GA39);
- (c) derechos que surgen de otros acuerdos vinculantes (véase el párrafo GA40);
- (d) derechos de voto de la entidad (véanse los párrafos GA37 y GA43 a GA48);
- (e) derechos de voto potenciales (véanse los párrafos GA49 a GA52); o
- (f) una combinación de (a) a (e).

Derechos de voto especiales asociados a las participaciones en la propiedad (acciones de oro)

GA37. Una entidad puede tener el derecho de voto decisivo, y así vetar el resto de derechos de voto de otra entidad. Este tipo de derecho se denomina, en ocasiones, una “acción oro”. Estos derechos de voto especiales pueden dar lugar a poder. Habitualmente estos derechos se documentan en las escrituras de constitución de la otra entidad (tal como artículos de la asociación) y se diseñan para restringir el nivel de voto u otros derechos que pueden mantener ciertas partes. Pueden dar también a una entidad poderes de veto sobre cualquier cambio importante de la otra entidad, tal como la venta de un activo importante de la otra entidad en su conjunto.

Control del consejo u otro órgano de gobierno

GA38. Una entidad puede tener el poder de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del consejo de administración (u otro órgano de gobierno) como resultado de acuerdos vinculantes (incluyendo legislación, autoridad ejecutiva, regulación, acuerdos contractuales o de otro tipo vigentes).

Acuerdo vinculante con otros tenedores de voto

GA39. Un acuerdo vinculante entre una entidad y otros tenedores de voto puede otorgar a dicha entidad el derecho a ejercer derechos de voto suficientes para darle poder, incluso si no tiene derechos de voto suficientes para darle ese poder sin el acuerdo vinculante. Sin embargo, un acuerdo vinculante puede asegurar que la entidad pueda dirigir suficientemente a otros tenedores de voto sobre la forma de votar para permitir a dicha entidad tomar decisiones sobre las actividades relevantes.

Derechos procedentes de otros acuerdos vinculantes

GA40. Otros derechos de toma de decisiones, en combinación con derechos de voto, pueden otorgar a una entidad la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes. Por ejemplo, los derechos especificados en un acuerdo vinculante en combinación con los derechos de voto pueden dar a una entidad la capacidad presente de dirigir las políticas operativas o financieras u otras actividades clave de otra entidad que afectan significativamente los beneficios recibidos por la entidad. Sin embargo, una entidad no controlaría a otra entidad si ésta fuera capaz de determinar su política o programa de forma significativa, (por ejemplo, incumpliendo el acuerdo vinculante y aceptando las consecuencias, o cambiando su constitución o disolviéndose a sí misma).

Dependencia económica

- GA41. La dependencia económica, por sí sola, no da lugar a poder sobre una entidad a efectos de esta Norma. La dependencia económica puede ocurrir cuando:
- (a) una entidad tiene un solo cliente importante y la pérdida de ese cliente podría afectar la existencia de las operaciones de la entidad; o
 - (b) las actividades de una entidad son preponderantemente financiadas por subvenciones y donaciones y recibe la mayoría de sus fondos de una sola entidad.
- GA42. Una entidad puede influir en las políticas operativas y financieras de otra entidad que sea dependiente de ella a efectos de financiación. Sin embargo, necesitará considerarse una combinación de factores para determinar si la dependencia económica es tal que la entidad dependiente económicamente deja de tener el poder último de gobernar sus propias políticas operativas o financieras. Si una entidad económicamente dependiente conserva margen como para decidir si tomar fondos de una entidad o hacer negocios con una entidad, la entidad económicamente dependiente todavía tiene el poder último de dirigir sus políticas operativas o financieras. Por ejemplo, una escuela privada que acepta financiación de un gobierno pero cuyo órgano de gobierno ha conservado la capacidad de decidir con respecto a la aceptación de fondos o la forma en que esos fondos se usan, todavía tendría el poder último de dirigir sus políticas operativas o financieras. Esto puede ser así, incluso si las subvenciones del gobierno proporcionadas a esta entidad le requieren cumplir con condiciones especificadas. Aunque la entidad puede recibir subvenciones del gobierno para la construcción de activos de capital y costos operativos sujeta a normas de servicio o restricciones especificadas sobre las tarifas de los usuarios, sus órganos de gobierno pueden tener la última decisión sobre cómo usar los activos; la entidad controlaría, por ello, sus políticas operativas y financieras. Esto es también importante para distinguir entre las operaciones de una entidad y la entidad misma. La pérdida de un cliente importante podría afectar la viabilidad de las operaciones de una entidad pero no la existencia de la entidad misma.

Derechos de voto de la entidad

- GA43. Cuando la entidad tiene la capacidad factible de dirigir las actividades relevantes de forma unilateral, una entidad con menos de la mayoría de los derechos de voto tiene derechos que son suficientes para otorgarle poder.
- GA44. Al evaluar si los derechos de voto de una entidad son suficientes para otorgarle poder, la entidad considerará todos los hechos y circunstancias, incluyendo:

- (a) el tamaño de los derechos de voto que mantiene la entidad en relación con el tamaño y dispersión de los que mantienen otros tenedores de voto, destacando que:
 - (i) cuantos más derechos de voto mantenga una entidad, mayor será la probabilidad de que la entidad tenga derechos existentes que le otorguen la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes;
 - (ii) cuantos más derechos de voto mantenga una entidad en relación a otros tenedores de voto, mayor será la probabilidad de que la entidad tenga derechos existentes que le otorguen la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes;
 - (iii) cuantas más partes necesitaran actuar conjuntamente para que la entidad pierda una votación, mayor será la probabilidad de que la entidad tenga derechos existentes que le otorguen la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes;
- (b) los derechos de voto potenciales mantenidos por la entidad, otros tenedores de voto, u otras partes (véanse los párrafos GA49 a GA52);
- (c) derechos que surgen de otros acuerdos vinculantes (véase el párrafo GA40); y
- (d) cualesquiera hechos y circunstancias adicionales que indiquen que la entidad tiene, o no tiene, la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes en el momento en que esas decisiones necesiten tomarse, incluyendo los patrones de conducta de voto en reuniones de accionistas anteriores.

GA45. Cuando la dirección de las actividades relevantes se determina por mayoría de voto y una entidad mantiene de forma significativa más derechos de voto que cualquier otro tenedor de voto o grupo organizado de tenedores de voto, y los otros accionistas se encuentren ampliamente dispersos, parece claro, después de considerar los factores enumerados en el párrafo GA44(a) a (c) por sí solos, que la entidad tiene poder sobre la otra entidad.

GA46. En otras situaciones, puede estar claro después de considerar los factores enumerados en el párrafo GA44(a) a (c) por sí mismos que una entidad no tiene poder.

GA47. Sin embargo, los factores enumerados en el párrafo GA44(a) a (c) por sí mismos pueden no ser concluyentes. Si una entidad, habiendo considerado esos factores, no tiene claro si tiene poder, considerará hechos y circunstancias adicionales, tales como si otros accionistas son pasivos por naturaleza como demostraron mediante patrones de conducta de voto en reuniones de accionistas anteriores. Esto incluye la evaluación de los factores establecidos en el párrafo GA20 y los indicadores de los párrafos

GA21 a GA23. Cuantos menos derechos de voto mantenga la entidad, y menos partes necesitaran actuar conjuntamente para que la misma perdiera una votación, mayor sería la dependencia de hechos y circunstancias adicionales para evaluar si los derechos de la entidad son suficientes para otorgarle poder. Cuando los hechos y circunstancias de los párrafos GA20 a GA23 se consideren conjuntamente con los derechos de la entidad, se dará mayor peso a la evidencia de poder del párrafo GA20 que a los indicadores de poder de los párrafos GA21 a GA23.

- GA48. Si no está claro, habiendo considerado los factores enumerados en el párrafo GA44(a) a (d), que la entidad tenga poder, la entidad no controla la otra entidad.

Derechos de voto potenciales

- GA49. Al evaluar el control, una entidad considerará sus derechos de voto potenciales, así como los derechos de voto potenciales mantenidos por otras partes, para determinar si tiene poder. Los derechos de voto potenciales son derechos para obtener los derechos de voto de otra entidad, tales como los que surgen de instrumentos u opciones convertibles, incluyendo contratos a término. Esos derechos de voto potenciales se considerarán únicamente si son sustantivos (véanse los párrafos GA25 a GA28).
- GA50. Al considerar los derechos de voto potenciales, una entidad considerará el propósito y diseño del instrumento, así como el propósito y diseño de cualquier otra implicación que tenga la entidad con la otra entidad. Esto incluye una evaluación de los diversos términos y condiciones del instrumento, así como de las expectativas aparentes de la entidad, motivos y razones para acordar dichos términos y condiciones.
- GA51. Si la entidad tiene también votos u otros derechos de toma de decisiones relativos a las actividades de la otra entidad, ésta evaluará si esos derechos, en combinación con derechos potenciales de voto, le otorgan poder.
- GA52. Los derechos de voto potenciales sustantivos por sí mismos, o en combinación con otros derechos, pueden otorgar a una entidad la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes. Por ejemplo, este sea probablemente el caso cuando una entidad mantiene el 40 por ciento de los derechos de voto de otra entidad y, de acuerdo con el párrafo GA26, mantiene derechos sustantivos que surgen de opciones para adquirir un 20 por ciento adicional de los derechos de voto.

Poder cuando los derechos de voto o similares no tienen un efecto significativo sobre los beneficios

- GA53. Al evaluar el propósito y diseño de otra entidad (véanse los párrafos GA5 a GA8), una entidad considerará la implicación y decisiones tomadas en la creación de la otra entidad como parte de su diseño y evaluará si los

términos y características de la transacción de la implicación proporcionan a la entidad derechos que son suficientes para otorgarle poder. Estar involucrado en el diseño de otra entidad en sí mismo no es suficiente para dar a una entidad control sobre otra entidad. Sin embargo, la implicación en el diseño de la otra entidad puede indicar que la entidad tenía la oportunidad de obtener derechos suficientes para darle el poder sobre la otra entidad y, por ello, la capacidad para determinar el propósito y diseño de una entidad puede dar lugar a poder. En el caso de que una entidad establecida con la mayoría (o todas) de sus actividades relevantes predeterminas al comienzo, tener la capacidad para determinar el propósito y diseño de una entidad puede ser más relevante para la evaluación del control que cualquier derecho sobre la toma de decisiones en curso.

- GA54. Además, una entidad considerará los derechos que surgen de acuerdos vinculantes, tales como derechos de compra, de venta, de liquidación y derechos que surgen de una autoridad legal o ejecutiva establecida al comienzo de la otra entidad. Cuando acuerdos vinculantes involucren actividades que están estrechamente relacionadas con la otra entidad, estas actividades son, en esencia, una parte integral de las actividades globales de ésta, aun cuando puedan tener lugar al margen de los límites legales de la otra entidad. Por ello, los derechos de toma de decisiones explícitos o implícitos insertados en los acuerdos vinculantes que están estrechamente relacionados con la otra entidad necesitarán considerarse como actividades relevantes al determinar el poder sobre la otra entidad.
- GA55. Para algunas otras entidades, las actividades relevantes suceden solo cuando surgen circunstancias particulares o tienen lugar eventos. La otra entidad puede estar diseñada de forma que la dirección de sus actividades y sus beneficios estén predeterminados a menos y hasta que surjan esas circunstancias particulares o tengan lugar los sucesos. En este caso, solo las decisiones sobre las actividades de la otra entidad, cuando esas circunstancias o sucesos tengan lugar, pueden afectar significativamente a sus beneficios y por ello ser actividades relevantes. Las circunstancias o sucesos no necesitan haber ocurrido para que una entidad con la capacidad para tomar esas decisiones tenga poder. El hecho de que el derecho a tomar decisiones esté condicionado a que surjan circunstancias o tengan lugar sucesos no hacen, por sí mismos, esos derechos protectores.
- GA56. Una entidad puede tener un compromiso explícito o implícito de asegurar que otra entidad continuará operando como se diseñó. Este compromiso puede incrementar la exposición de la entidad a la variabilidad de los beneficios y por ello incrementar el incentivo para que la entidad obtenga derechos suficientes para otorgarle poder. Por ello, un compromiso para asegurar que otra entidad operará como se diseñó puede ser un indicador de que la entidad tiene poder, pero no otorga, por sí mismo, a la entidad poder, ni impide a otra parte tener poder.

Exposición, o derecho, a beneficios variables de otra entidad

- GA57. Al evaluar si una entidad tiene control sobre otra entidad, la primera determinará si está expuesta, o tiene derecho, a beneficios variables procedentes de su implicación en la otra entidad.
- GA58. Los beneficios variables son los no fijos que tienen el potencial de variar como consecuencia del rendimiento de otra entidad. Los beneficios variables pueden ser solo positivos, solo negativos o ambos (véase el párrafo 30). Una entidad evaluará si los beneficios procedentes de otra entidad son variables y hasta qué punto son esos beneficios variables sobre la base de la esencia del acuerdo, independientemente de la forma legal de los beneficios. Por ejemplo:
- (a) En el contexto de beneficios no financieros una entidad puede recibir beneficios como consecuencia de las actividades de otra entidad que favorecen sus objetivos. Los beneficios pueden ser variables a efectos de esta Norma porque podrían exponer a la entidad al riesgo de rendimiento de otra entidad. Si la otra entidad no pudiera realizar esas actividades, entonces, la entidad podría incurrir en costos adicionales, procedentes de llevar a cabo las actividades ella misma o proporcionando fondos adicionales u otras formas de ayuda para permitir que la otra parte continúe proporcionando esas actividades.
 - (b) En el contexto de beneficios financieros, una entidad puede mantener un bono con pagos a tasa fija. Los pagos a tasa de interés fija son beneficios variables para el propósito de esta Norma porque están sujetos al riesgo de incumplimiento y exponen a la entidad al riesgo de crédito del emisor del bono. El volumen de la variabilidad (es decir, hasta qué punto son esos beneficios variables) dependerá del riesgo de crédito del bono. De forma análoga, comisiones de rendimiento fijas para gestionar los activos de otra entidad son beneficios variables porque exponen a la entidad al riesgo de rendimiento de la otra entidad. El volumen de variabilidad dependerá de la capacidad de la otra entidad para generar suficientes ingresos para pagar la comisión.
- GA59. Un liquidador no tendría, normalmente, derecho a beneficios variables procedentes de su implicación en la entidad que está siendo liquidada.

Vinculación entre poder y beneficios*Poder delegado*

- GA60. Es habitual que las entidades del sector público sean responsables de llevar a cabo políticas gubernamentales. En algunos casos pueden tener la autoridad de actuar en nombre propio, en otros, pueden hacerlo como un agente de un Ministro u otra entidad. Por ejemplo:

- (a) Un departamento del gobierno, que está autorizado por un Ministro para actuar en nombre de éste, podría hacerlo solo como un agente del Ministro responsable en relación con otra entidad. En estos casos el departamento no controlaría la otra entidad y no la consolidaría.
- (b) Un departamento del gobierno puede operar por delegación de poder de un Ministro. El departamento usa su propio criterio para tomar decisiones y llevar a cabo acciones y no está sujeto a la dirección del Ministro. En estos casos el departamento está actuando en nombre propio y necesitaría aplicar los otros requerimientos de esta Norma para determinar si controló otra entidad. El alcance de la autoridad para tomar decisiones del departamento sobre otra entidad sería un factor significativo para distinguir si está actuando como un agente o como un principal.
- (c) Una entidad puede establecer un fideicomiso para llevar a cabo actividades especificadas y nombra a los fideicomisarios. El fideicomisario es responsable de tomar decisiones sobre las actividades de operación y financiación del fideicomiso de acuerdo con la escritura del fideicomiso. Si la entidad puede sustituir al fideicomisario a su voluntad, la entidad necesitaría evaluar si controla el fideicomiso dado que, por ejemplo, estaría expuesta, o tiene derecho, a beneficios variables en términos de la medida en que sus objetivos se logran o favorecen a través de las actividades del fideicomiso.

GA61. Una entidad puede delegar su autoridad para tomar decisiones a un agente en algunos temas específicos o en todas actividades relevantes. Al evaluar si controla otra entidad, la entidad tratará los derechos de toma de decisiones delegados a su agente como mantenidos por la entidad directamente. En situaciones en las que existe más de un principal, cada uno de ellos evaluará si tiene poder sobre la otra entidad considerando los requerimientos de los párrafos GA5 a GA56. Los párrafos GA62 a GA74 proporcionan guías para determinar si un decisor es un agente o un principal.

GA62. Un decisor considerará la relación global entre sí mismo, la otra entidad que está siendo gestionada (y evaluada a efectos de control) y otras partes involucradas con esa entidad. En concreto, un decisor considerará todos los factores siguientes, al determinar si es un agente:

- (a) el alcance de su autoridad para tomar decisiones sobre la otra entidad (párrafos GA64 y GA65);
- (b) los derechos mantenidos por otras partes (párrafos GA66 a GA69);
- (c) la remuneración a la que tiene derecho de acuerdo con los acuerdos de remuneración (párrafos GA70 a GA72); y

- (d) la exposición del decisor a la variabilidad de los beneficios procedentes de otras participaciones que mantiene en la otra entidad (párrafos GA73 y GA74).

Se aplicarán diferentes ponderaciones a cada uno de los factores sobre la base de hechos y circunstancias particulares.

- GA63. Determinar si un decisor es un agente requiere una evaluación de todos los factores enumerados en el párrafo GA62 a menos que una sola parte mantenga derechos sustantivos de destituir al decisor (derechos de destitución) y pueda cesarlo sin motivo (véase el párrafo GA67).

El alcance de la autoridad para tomar decisiones

- GA64. El alcance de la autoridad para tomar decisiones de un decisor se evaluará considerando:

- (a) las actividades que le son permitidas según el acuerdo de toma de decisiones y lo estipulado por estatuto, y
- (b) la discreción del decisor cuando toma decisiones sobre esas actividades.

- GA65. Un decisor considerará el propósito y diseño de la otra entidad, los riesgos para los que la otra entidad fue diseñada para ser expuesta, los riesgos que se diseñó pasar a las partes involucradas y el nivel de implicación que tuvo quien toma decisiones en el diseño de otra entidad. Por ejemplo, si un decisor está significativamente involucrado en el diseño de la otra entidad (incluyendo la determinación del alcance de la autoridad para tomar decisiones), esa implicación puede indicar que el decisor tuvo la oportunidad e incentivo de obtener derechos que den lugar a que tenga la capacidad para dirigir las actividades relevantes.

Derechos mantenidos por otras partes

- GA66. Los derechos sustantivos mantenidos por otras partes pueden afectar a la capacidad del decisor para dirigir las actividades relevantes de otra entidad. Los derechos de destitución sustantivos u otros derechos pueden indicar que el decisor es un agente.

- GA67. Cuando una sola parte mantiene derechos de destitución sustantivos y puede cesar al decisor sin motivo, esto, aisladamente, es suficiente para concluir que este último es un agente. Si más de una parte mantiene estos derechos (y ninguna parte individualmente puede destituir al decisor sin el acuerdo de las otras partes) esos derechos no son, aisladamente, concluyentes para determinar que un decisor actúa principalmente en nombre y beneficio de otros. Además, cuanto mayor sea el número de partes que se requiere que actúen juntas para ejercer los derechos para destituir a un decisor y mayor sea la magnitud de otros intereses económicos del decisor y la variabilidad

asociada con éstos (es decir, remuneración y otros intereses), menor será el peso que deberá aplicarse a este factor.

- GA68. Al evaluar si el decisor es un agente, deberán considerarse los derechos sustantivos mantenidos por otras partes que restringen la discreción del decisor de forma similar a los derechos de destitución. Por ejemplo, un decisor a quien se le requiere que obtenga la aprobación de sus actos por un pequeño número de otras partes, generalmente, es un agente. (Véanse los párrafos GA25 a GA28 para guías adicionales sobre derechos y si son sustantivos).
- GA69. La consideración de los derechos mantenidos por otras partes incluirá una evaluación de los derechos ejercitables por el consejo de administración de otra entidad (u otro órgano de gobierno) y sus efectos sobre la autoridad para tomar decisiones [véase el párrafo GA26(b)].

Remuneración

- GA70. Cuanto mayor sea la magnitud de la remuneración del decisor y la variabilidad asociada con ésta, relacionadas con los beneficios esperados procedentes de las actividades de la otra entidad, mayor será la probabilidad de que el decisor sea un principal.
- GA71. Para determinar si el decisor es un principal o un agente se considerará también si el acuerdo de remuneración incluye solo términos y condiciones o importes que están habitualmente presentes en acuerdos para servicios similares y nivel de formación negociados sobre una base de independencia mutua.
- GA72. Un decisor no puede ser un agente a menos que las condiciones establecidas en el párrafo GA74(a) y (b) estén presentes. Sin embargo, el cumplimiento de esas condiciones de forma aislada no es suficiente para concluir que un decisor es un agente.

Exposición a la variabilidad de beneficios procedentes de otras participaciones

- GA73. Un decisor que mantiene otras participaciones en otra entidad (por ejemplo inversiones en la otra entidad o proporciona garantías con respecto al rendimiento de la otra entidad), debe considerar su exposición a la variabilidad de los beneficios procedentes de esas participaciones al evaluar si es un agente. El mantenimiento de otras participaciones en otra entidad indica que el decisor puede ser un principal.
- GA74. Al evaluar su exposición a la variabilidad de los beneficios procedentes de otras participaciones en otra entidad, un decisor considerará los siguientes elementos:
- (a) Cuanto mayor sea la magnitud de sus intereses económicos y la variabilidad asociada a éstos, teniendo en cuenta su remuneración y

otros intereses en total, mayor será la probabilidad de que el decisor sea un principal.

- (b) Si su exposición a la variabilidad de los beneficios es diferente a la de las otras entidades que reciben beneficios de la entidad que está siendo evaluada a efectos de control y, si así es, si esto puede influir en sus acciones. Por ejemplo, este puede ser el caso si un decisor mantiene participaciones subordinadas en otra entidad, o proporciona otras formas de mejora crediticia a ésta.

El decisor evaluará su exposición con respecto a la variabilidad total de los beneficios de la otra entidad. Esta evaluación se realizará principalmente sobre la base de los beneficios esperados de las actividades de la otra entidad pero sin ignorar la exposición máxima del decisor a la variabilidad de los beneficios de la otra entidad a través de otras participaciones que mantenga el decisor.

Relación con otras partes

GA75. Al evaluar el control, una entidad considerará la naturaleza de su relación con otras partes y si éstas están actuando en nombre de la entidad (es decir, son “agentes de facto”). La determinación de si otras partes están actuando como agentes de facto requiere de juicio profesional, considerando no solo la naturaleza de la relación sino también la forma en que esas partes interactúan entre ellas y la entidad.

GA76. Esta relación no necesita involucrar un acuerdo contractual. Estas relaciones podrían surgir también de una autoridad legislativa o ejecutiva que no cumple la definición de un acuerdo vinculante. Una parte es un agente de facto cuando la entidad, o los que dirigen las actividades de la entidad, tiene o tienen la capacidad de dirigir a esa parte para que actúe en su nombre. En estas circunstancias, la entidad considerará los derechos de toma de decisiones del agente de facto y su exposición indirecta, o derecho, a beneficios variables a través del agente de facto junto con los suyos propios al evaluar el control de otra entidad.

GA77. Los siguientes son ejemplos de estas otras partes que, mediante la naturaleza de su relación, pueden actuar como agente de facto de la entidad:

- (a) Partes relacionadas de la entidad.
- (b) Una parte que recibe su participación en la otra entidad como una aportación o préstamo de la entidad que hace la evaluación de control.
- (c) Una parte que ha acordado no vender, transferir o gravar sus participaciones en la otra entidad sin la aprobación previa de la entidad (excepto en situaciones en las que la entidad y la otra parte tengan el derecho a la aprobación previa y los derechos se basen en

términos mutuamente acordados por partes independientes interesadas).

- (d) Una parte que no puede financiar sus operaciones sin el apoyo financiero subordinado de la entidad.
- (e) Otra entidad para la que la mayoría de los miembros de su órgano de gobierno o para la que su personal clave de la administración son los mismos que los de la entidad.
- (f) Una parte que tiene una relación de negocio estrecha con la entidad, tales como la relación entre un suministrador de servicios profesionales y uno de sus clientes significativos.

Control de activos especificados

GA78. Una entidad valorará si trata una parte de otra entidad como una entidad considerada por separado y, si es así, si controla dicha entidad.

GA79. Una entidad tratará una parte de otra entidad como una entidad considerada por separado si y solo si se satisfacen las siguientes condiciones:

Los activos especificados de la otra entidad (y las mejoras crediticias relacionadas, si las hubiera) son la única fuente de pago de los pasivos especificados o de otras participaciones especificadas de ésta. Las partes distintas de aquellas con el pasivo especificado no tienen derechos u obligaciones relacionadas con los activos especificados o con los flujos de efectivo residuales procedentes de esos activos. En esencia, ningún beneficio procedente de los activos especificados puede utilizarse por la parte restante de la otra entidad y ningún pasivo de la entidad considerada por separado puede pagarse con los activos de lo que resta de la otra entidad. Por ello, en esencia, todos los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio de la entidad considerada por separado están protegidos de la otra entidad globalmente considerada. Esta entidad considerada por separado se denomina habitualmente un “silo”.

GA80. Cuando la condición del párrafo GA79 se satisface, una entidad identificará las actividades que afectan significativamente a los beneficios de la entidad considerada por separado y la forma en que se dirigen esas actividades para evaluar si tiene poder sobre esa parte de la otra entidad. Al evaluar el control de la entidad considerada por separado, la entidad considerará también si está expuesta o tiene derecho a beneficios variables por su implicación en esa entidad considerada por separado y la capacidad de utilizar su poder sobre esa parte de la otra entidad para influir en el importe de beneficios de la entidad.

GA81. Si la entidad controla la entidad considerada por separado, consolidará esa parte de la otra entidad. En ese caso, otras partes excluirán esa parte de la otra entidad al evaluar el control de la otra entidad y al consolidarla.

Evaluación continua

- GA82. Una entidad evaluará nuevamente si controla otra entidad si los hechos y circunstancias indican que existen cambios en uno o más de los tres elementos de control enumerados en el párrafo 20.
- GA83. Si existe un cambio en la forma en que puede ejercerse el poder sobre otra entidad, ese cambio debe reflejarse en la forma en que una entidad evalúa su poder sobre otra entidad. Por ejemplo, los cambios en los derechos de toma de decisiones pueden significar que las actividades relevantes han dejado de ser dirigidas a través de derechos de voto, pero en su lugar otros acuerdos, tales como contratos, otorgan a otra parte o partes la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes.
- GA84. Un suceso puede ocasionar que una entidad gane o pierda poder sobre otra entidad sin que la entidad se encuentre involucrada en ese suceso. Por ejemplo, una entidad puede ganar poder sobre otra entidad porque los derechos de toma de decisiones mantenidos por otra parte o partes que anteriormente impedían a la entidad controlar otra entidad han caducado.
- GA85. Una entidad también considerará los cambios que afecten a su exposición, o derecho, a beneficios variables por su implicación con otra entidad. Por ejemplo, una entidad que tiene poder sobre otra entidad puede perder el control de ésta si la entidad deja de tener derecho o capacidad para recibir beneficios o de estar expuesta a obligaciones, porque la entidad no haya satisfecho el párrafo 20(b) (por ejemplo, si se termina un contrato para recibir comisiones relacionadas con el rendimiento).
- GA86. Una entidad considerará si su evaluación de que actúa como un agente o un principal ha cambiado. Los cambios en la relación global entre la entidad y otras partes pueden significar que una entidad ha dejado de actuar como un agente, aun cuando haya actuado previamente como un agente y viceversa. Por ejemplo, si los cambios en los derechos de la entidad, o de otras partes, tienen lugar, la entidad reconsiderará su estatus como un principal o un agente.
- GA87. La evaluación inicial de una entidad del control o su estatus como principal o agente no cambiaría simplemente debido a un cambio en las condiciones de mercado (por ejemplo, un cambio en los beneficios de la otra entidad producidos por condiciones del mercado), a menos que dicho cambio modifique uno o más de los tres elementos de control enumerados en el párrafo 20 o cambie la relación global entre un principal y un agente.

Determinación de si una entidad es una entidad de inversión

- GA88. Una entidad considerará todos los hechos y circunstancias cuando evalúe si es una entidad de inversión, incluyendo su propósito y diseño. Los párrafos

GA89 a GA106 describen aspectos de la definición de una entidad de inversión en más detalle.

Número de inversores

- GA89. La definición de una entidad de inversión requiere que ésta tenga uno o más inversores. Una entidad de inversión puede tener varios inversores que ponen en común sus fondos para acceder a servicios de gestión de inversiones y oportunidades de inversión a los que podrían no haber tenido acceso de forma individual. Habiendo varios inversores sería menos probable que la entidad, u otros miembros de la entidad económica que la contiene, obtuvieran beneficios distintos de la apreciación del capital o ingresos de inversiones.
- GA90. Sin embargo, en el sector público es también habitual para una entidad de inversión estar formada por, o para, una sola entidad controladora que representa o apoya los intereses de un grupo más amplio de inversores (por ejemplo, un fondo de pensiones, fondo de inversión gubernamental o fideicomiso).

Participaciones en la propiedad

- GA91. Una entidad de inversión es habitualmente, pero no se requiere que lo sea, una entidad legal separada. Los inversores en una entidad de inversión tendrán habitualmente, pero no siempre, participaciones en la propiedad en la forma de participaciones en el patrimonio o participaciones similares (por ejemplo, participaciones societarias) a las que se atribuyen una parte proporcional de los activos netos de la entidad de inversión. La definición de una entidad de inversión no especifica que todos los inversores deban tener los mismos derechos. La existencia de diferentes clases de inversores, algunos de los cuales tienen derecho solo a una inversión específica o grupos de inversiones, o que tienen participación proporcional distinta en los activos netos, no le impide a una entidad ser una entidad de inversión.
- GA92. La definición de una entidad de inversión no especifica que los inversores deban tener una participación en la propiedad que cumpla la definición de activos netos/patrimonio de acuerdo con otras NICSP aplicables. Una entidad que tiene participaciones significativas en la propiedad en forma de deuda que no cumple la definición de activos netos/patrimonio, aún puede cumplir los requisitos para considerarse una entidad de inversión, siempre que los tenedores de la deuda estén expuestos a rendimientos variables procedentes de cambios en el valor razonable de los activos netos de la entidad.

Propósito

- GA93. La definición de una entidad de inversión requiere que el propósito de la entidad sea invertir únicamente para rendimientos por apreciación del

capital, ingresos de inversiones (tales como dividendos o distribuciones similares, intereses o ingresos por alquileres), o ambos. Documentos que indiquen cuáles son los objetivos de inversión de la entidad, entre otros el mandato de la entidad, constitución, memorando de oferta de la entidad, publicaciones distribuidas por la entidad y otros documentos de la sociedad o corporación, habitualmente proporcionarán evidencia del propósito de una entidad de inversión. Evidencia adicional puede incluir la forma en que la entidad se presenta a sí misma ante terceros; por ejemplo, una entidad puede presentar su objetivo como que proporciona inversiones a medio plazo para apreciación del capital.

- GA94. Una entidad que tiene objetivos adicionales que son incongruentes con el propósito de una entidad de inversión no cumpliría la definición de una entidad de inversión. Ejemplos de cuándo puede ocurrir esto son los siguientes:
- (a) Un inversor cuyo objetivo es desarrollar, producir o comercializar de forma conjunta productos con sus participadas. La entidad obtendrá rendimientos de las actividades de desarrollo, producción o comercialización, así como de sus inversiones;
 - (b) un inversor cuyos objetivos requieren que se alinee con las políticas económicas, sociales o medioambientales de otra entidad. Por ejemplo, si se requiere que una entidad alinee sus políticas de inversión con otros objetivos tales como poseer ciertos negocios o mejorar los resultados del empleo en una jurisdicción; y
 - (c) un inversor cuyas decisiones de inversión individuales tienen que ser ratificadas o aprobadas por una entidad controladora o que se requiere que siga las direcciones de una entidad controladora. Estas ratificaciones, aprobaciones o decisiones es probable que sean incongruentes con el propósito de una entidad de inversión.
- GA95. El propósito de una entidad puede cambiar a lo largo del tiempo. Para evaluar si continúa cumpliendo la definición de una entidad de inversión, una entidad necesitaría considerar los cambios en el entorno en el que opera y el impacto de estos cambios en su estrategia de inversión.

Demostración del propósito a través del mantenimiento de más de una inversión

- GA96. Una entidad de inversión puede tener un número de formas en las que puede demostrar que su propósito es invertir fondos para apreciación del capital, ingresos por inversiones o ambos. Una forma es mediante el mantenimiento de varias inversiones para diversificar su riesgo y maximizar sus rendimientos. Una entidad puede mantener una cartera de inversiones directa o indirectamente, por ejemplo, manteniendo una sola inversión en otra entidad de inversión que mantiene por sí misma varias inversiones.

GA97. Puede haber ocasiones en las que la entidad mantiene una sola inversión. Sin embargo, mantener una sola inversión no impide necesariamente que una entidad cumpla la definición de una entidad de inversión. Por ejemplo, una entidad de inversión puede mantener solamente una sola inversión cuando la entidad:

- (a) está en su periodo de puesta en marcha y todavía no ha identificado las inversiones adecuadas y, por ello, no ha ejecutado todavía su plan de inversión para adquirir varias inversiones;
- (b) no ha realizado todavía otras inversiones para reemplazar las que ha dispuesto;
- (c) se establece para agrupar fondos de inversores para invertir en una sola inversión cuando esa inversión es imposible de obtener por inversores individuales (por ejemplo, cuando la inversión mínima requerida es demasiado alta para un inversor individual); o
- (d) está en proceso de ser disuelta.

Servicios y actividades de inversión relacionados

GA98. Una entidad de inversión puede prestar a terceros o a su entidad controladora servicios de inversión relacionados (por ejemplo, servicios de asesoría de inversiones, gestión de inversiones, apoyo a la inversión y servicios administrativos), bien directamente o a través de una entidad controlada, incluso si esas actividades son sustanciales para la entidad, siempre que la entidad continúe cumpliendo la definición de una entidad de inversión.

GA99. Una entidad de inversión puede participar también en las siguientes actividades relacionadas con inversiones, bien directamente o a través de una entidad controlada, si estas actividades se llevan a cabo para maximizar el rendimiento de la inversión (apreciación del capital o ingresos de inversiones) de sus participadas y no representan una actividad sustancial separada o una fuente sustancial separada de ingresos para la entidad de inversión:

- (a) prestación de servicios de gestión y asesoría estratégica a una participada; y
- (b) prestación de apoyo financiero a la participada, tal como un préstamo, compromiso o garantía de capital.

GA100. Si una entidad de inversión tiene una entidad controlada que no es por sí misma una entidad de inversión y cuyo principal propósito y actividades son proporcionar servicios o actividades relacionados con inversiones, que se relacionan con las actividades de inversión de la entidad de inversión, a la entidad u otras partes, tales como los descritos en los párrafos GA98 y

GA99, consolidará esa entidad controlada de acuerdo con el párrafo 57. Si la entidad controlada que proporciona los servicios o actividades relacionados con la inversión es por sí misma una entidad de inversión, la entidad controladora que es una entidad de inversión medirá esa entidad controlada al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 56.

Estrategias de salida

- GA101. Los planes de inversión de una entidad también proporcionan evidencia de su propósito. Una característica que diferencia una entidad de inversión de otras entidades es que la primera no prevé mantener sus inversiones de forma indefinida; las mantiene por un periodo limitado. Puesto que las inversiones en patrimonio y las inversiones en activos no financieros tienen el potencial de mantenerse de forma indefinida, una entidad de inversión tendrá una estrategia de salida que documente la forma en que prevé realizar la apreciación del capital de prácticamente todas sus inversiones en patrimonio e inversiones en activos no financieros. Una entidad de inversión tendrá también una estrategia de salida para todos los instrumentos de deuda que tengan el potencial de mantenerse de forma indefinida, por ejemplo, inversiones en deuda perpetua. La entidad no necesita documentar estrategias de salida específicas para cada inversión individual, sino que identificará estrategias potenciales diferentes para los diversos tipos o carteras de inversiones, incluyendo una programación de tiempo significativa para la salida de las inversiones. Los mecanismos de salida que solo se definen para casos de incumplimiento, tales como una infracción del contrato o falta de rendimiento, no se consideran estrategias de salida para el propósito de esta evaluación.
- GA102. Las estrategias de salida pueden variar por tipo de inversión. Para inversiones en títulos de patrimonio no cotizados, ejemplos de estrategias de salida incluyen una oferta pública inicial, una colocación privada, una venta acordada de un negocio, distribuciones (a inversores) de participaciones en la propiedad de participadas y ventas de activos (incluyendo la venta de activos de una participada seguida de una liquidación de la participada). Para inversiones en patrimonio que se negocian en un mercado público, ejemplos de estrategias de salida incluyen la venta de la inversión en una colocación privada o en un mercado bursátil. Para inversiones inmobiliarias, un ejemplo de una estrategia de salida incluye la venta del inmueble a través de intermediarios de propiedades especializados o del mercado abierto.
- GA103. Una entidad de inversión puede tener una inversión en otra entidad de inversión que esté constituida en conexión con la entidad por razones legales, de regulación, fiscales o motivos de negocio similares. En este caso, el inversor de la entidad de inversión no necesita tener una estrategia de

salida para esa inversión, siempre que la participada que sea una entidad de inversión tenga estrategias de salida apropiadas para sus inversiones.

Medición del Valor Razonable

GA104. Un elemento esencial de la definición de una entidad de inversión es que mida y evalúe el rendimiento de prácticamente todas sus inversiones sobre la base del valor razonable, porque el uso del valor razonable da lugar a información más relevante que, por ejemplo, la consolidación de sus entidades controladas o la utilización del método de la participación para sus participaciones en asociadas o negocios conjuntos. Para demostrar que cumple este elemento de la definición, una entidad de inversión:

- (a) proporcionará a los inversores información sobre el valor razonable y medirá prácticamente todas sus inversiones al valor razonable en sus estados financieros siempre que se requiera o permita el valor razonable de acuerdo con las NICSP; y
- (b) presentará de forma interna información sobre el valor razonable al personal clave de la administración de la entidad (tal como se define en la NICSP 20 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*), quien utilizará el valor razonable como atributo de medición principal para evaluar el rendimiento de prácticamente todas sus inversiones y tomar decisiones de inversión.

GA105. Para cumplir el requerimiento del párrafo GA104(a), una entidad de inversión:

- (a) optará por contabilizar cualquier propiedad de inversión utilizando el modelo del valor razonable de la NICSP 16 *Propiedades de Inversión*;
- (b) optará por la exención de aplicar el método de la participación de la NICSP 36 para sus inversiones en asociadas y negocios conjuntos; y
- (c) medirá sus activos financieros al valor razonable utilizando los requerimientos de la NICSP 29.

GA106. Una entidad de inversión puede tener algunos activos que no son de inversión, tales como el inmueble de la sede oficial y equipamiento relacionado, y puede también tener pasivos financieros. El elemento de medición del valor razonable contenido en la definición de una entidad de inversión se aplica a las inversiones de una entidad de inversión. Por consiguiente, una entidad de inversión no necesita medir sus activos que no son de inversión o sus pasivos al valor razonable.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 35, pero no son parte de la misma.

Objetivo

FC1. Estos Fundamentos de las conclusiones resumen las consideraciones del IPSASB para llegar a las conclusiones de la NICSP 35. Puesto que esta Norma se basa en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* (emitida en 2011, incluyendo las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2014), emitida por el IASB, los Fundamentos de las conclusiones describen solo las áreas en las que la NICSP 35 no observa los requerimientos principales de la NIIF 10 o en las que el IPSASB consideró esta inobservancia.

Aspectos generales

FC2. En 2012, el IPSASB comenzó a trabajar en un proyecto para actualizar las NICSP que tratan la contabilización de participaciones en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos. En octubre de 2013, el IPSASB emitió los Proyectos de Norma (PN) 48 a 52 que fueron denominados de forma conjunta como *Participaciones en Otras Entidades*. El PN 49 *Estados Financieros Consolidados*, se basó en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* tomando en consideración las modificaciones del sector público relevantes de la NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Separados*. En enero de 2015, el IPSASB emitió cinco NICSP nuevas, incluyendo la NICSP 35. Estas NICSP nuevas sustituyen las NICSP 6, NICSP 7 *Inversiones en Asociadas* y NICSP 8 *Participaciones en Negocios Conjuntos*.

Proceso

FC3. Al desarrollar la Norma, el IPSASB tuvo en consideración los aspectos de la NICSP 6 que se habían elaborado especialmente para abordar las cuestiones o circunstancias del sector público que son más importantes en el sector público que en otros sectores. El IPSASB se centró en abordar en la Norma estas cuestiones. El IPSASB también consideró las guías para evaluar si una entidad está controlada a efectos del *Manual de Estadísticas Financieras Gubernamentales 2014* (MEFG 2014) con el objetivo de evitar diferencias innecesarias. Para desarrollar los ejemplos adicionales que ilustren el entorno del sector público, el IPSASB también consideró las guías desarrolladas por los emisores de normas nacionales o por organismos con responsabilidades de supervisión de sectores del gobierno.

Alineación con las Estadísticas Financieras Gubernamentales

FC4. Al mismo tiempo de desarrollar el PN 49 y como parte del proceso de finalización de la Norma, el IPSASB consideró un análisis de similitudes y

diferencias entre la definición de control, junto con los indicadores asociados y guías del MEFG de 2014 (y el Sistema Nacional de Cuentas de 2008 (SNC 2008) con el cual el MEFG de 2014 está armonizado) y la Norma propuesta. El IPSASB destacó que algunas de las diferencias entre el MEFG y la información financiera se deben a la naturaleza y objetivos diferentes. Por ejemplo, la clasificación de unidades institucionales en sectores basados en su naturaleza económica de ser unidades gubernamentales continuará siendo una diferencia significativa entre la información estadística macroeconómica y la información económica y financiera. Además, la distinción entre productores de mercado y productores no de mercado en las estadísticas macroeconómicas continuaría dando lugar a una diferencia en términos de clasificación como sector del gobierno general o del sector corporaciones públicas y por ello, la clasificación global del sector público, incluso si existiera exactamente el mismo principio y guía conceptual sobre la idea de control.

- FC5. Durante el desarrollo de la Norma el IPSASB realizó esfuerzos para alienarla más estrechamente con las guías del MEFG de 2014 o para explicar más claramente la naturaleza de las diferencias. Las cuestiones con respecto a los requerimientos del MEFG que consideró específicamente el IPSASB incluyeron:
- (a) requerir la consolidación de todas las entidades controladas, en oposición a la presentación de la información por sectores del gobierno;
 - (b) la similitud entre el concepto de control de la Norma y el enfoque tomado por el MEFG de 2014, incluyendo la consideración de los indicadores de control de instituciones y corporaciones sin fines de lucro del SNC de 2008;
 - (c) las diferencias entre control de regulación y control a efectos de información financiera; y;
 - (d) los derechos asociados con las acciones de oro.

Algunos de estos temas se tratan en más detalle en las últimas secciones estos Fundamentos de las conclusiones.

Alcance (párrafos 3 a 11)

Entidades controladoras totalmente y parcialmente participadas

- FC6. El IPSASB estuvo de acuerdo en que, de forma congruente con los requerimientos de la NICSP 6 y la NIIF 10, las entidades controladoras totalmente o parcialmente participadas que cumplen ciertas condiciones, y los planes de beneficios por retiro u otros planes de beneficios a largo plazo a los empleados no se les debe requerir que presenten estados financieros consolidados. El IPSASB decidió que no debe requerirse que una entidad

controladora que por sí misma es una entidad controlada presente estados financieros consolidados solo si “es improbable que existan usuarios de estos estados financieros o que sus necesidades de información se satisfagan mediante los estados financieros consolidados de la entidad controladora”. Esta limitación pretende proteger a los usuarios cuando estas entidades controladoras representan a sectores o actividades clave de un gobierno y existen usuarios que necesitan estados financieros consolidados para la rendición de cuentas o a efectos de toma de decisiones.

Aplicación de los requerimientos de consolidación a todas las entidades controladas

- FC7. El IPSASB destacó el principio general de la NIIF 10 y de la NICSP 6 de que una entidad controladora debería consolidar línea por línea, todas sus entidades controladas. El IPSASB destacó que en los últimos años la escala potencial y complejidad de una implicación de las entidades del sector público con otras entidades (concretamente las relaciones entre un gobierno y otras entidades) se ha incrementado. Las intervenciones del gobierno habían sido un factor de aportación para los gobiernos (y otras entidades del sector público) que tienen un amplio rango de participaciones en otras entidades, algunas de las cuales podrían dar lugar al control como se define en esta Norma. Las consecuencias de la consolidación cuando un gobierno tiene un gran número de entidades controladas, entidades controladas llevando a cabo actividades que se consideraron anteriormente como actividades únicamente del sector privado, y entidades controladas en las que el control se pretende que sea temporal, habían conducido a algunos a preguntar si estaba justificada la consolidación de todas las entidades controladas, teniendo en cuenta los costos y beneficios de hacerlo.
- FC8. El IPSASB deliberó ampliamente sobre la cuestión de si deben consolidarse todas las entidades controladas, teniendo en consideración las necesidades de los usuarios. El IPSASB se centró en la información proporcionada por los estados financieros consolidados, destacando a la vez que las necesidades de información de los usuarios pueden también cumplirse a través de otros estados e informes, tales como (i) estados financieros separados de entidades controladoras y entidades controladas; (ii) información del rendimiento; e (iii) informes estadísticos. Aunque algunos de los análisis del IPSASB fueron relevantes para cualquier tipo de entidad del sector público que sea una entidad controladora, muchos de los temas considerados eran más adecuados a nivel del gobierno en su conjunto. El IPSASB consideró opiniones sobre la utilidad de la consolidación en relación a los siguientes tipos de entidades controladas (destacando a la vez que estas categorías generales no serían universalmente aplicables):
- (a) departamentos y ministerios;
 - (b) agencias gubernamentales;

- (c) [empresas públicas (EP)] (el término entre corchetes ha dejado de utilizarse desde la emisión del Documento *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016);
- (d) instituciones financieras (excluyendo empresas patrocinadas del gobierno); y
- (e) otras inversiones (incluyendo inversiones deliberadas, inversiones secundarias y entidades de inversión). El término “inversiones secundarias” se usa para referirse a participaciones adquiridas en el curso del cumplimiento de otro objetivo, tal como impedir el cierre de una entidad del sector público.

FC9. El IPSASB destacó que, aunque había un acuerdo general de que es apropiada la consolidación de departamentos y ministerios y agencias gubernamentales controlados, algunos miembros estaban menos seguros de que el costo de preparar la información financiera consolidada estuviera justificado para otras categorías de entidades controladas.

FC10. El IPSASB destacó los argumentos en apoyo de requerir la consolidación de todas las entidades controladas de un gobierno incluyendo los siguientes:

- (a) Los estados financieros consolidados proporcionan una visión panorámica de las actividades de un gobierno y la situación financiera presente. Esta visión panorámica asegura que los usuarios no pierden de vista los riesgos asociados con ciertos sectores. Muestran el rendimiento del gobierno en su conjunto.
- (b) La identificación de categorías de entidades que no deben consolidarse podría ser difícil. Estos intentos podrían conducir a normas basadas en reglas. Por ejemplo, podría haber dificultades en identificar por separado entidades rescatadas de la insolvencia financiera sobre una base congruente entre jurisdicciones y a lo largo del tiempo. Cuestiones similares podrían surgir con respecto de cualquier propuesta separada para EP. Aunque el término EP era un término definido dentro de las NICSP cuando se emitió esta norma, el IPSASB destacó que existían diferencias en la forma en que se está aplicando esta definición en la práctica en jurisdicciones diferentes. Además de la cuestión de identificar claramente cualquier grupo de entidades para las que serían apropiados requerimientos contables distintos, el IPSASB destacó que actividades similares pueden llevarse a cabo por una variedad de tipos de entidades, tanto dentro como fuera de las jurisdicciones. Por ello, aunque las propuestas de tratamientos contables diferentes pueden conducir a un tratamiento congruente para un grupo de entidades dentro de una jurisdicción, puede no dar lugar a una contabilización comparable para actividades similares.

- (c) La consolidación de todas las entidades controladas es un ejemplo de partidas similares que se contabilizan de las mismas formas. Las excepciones a la consolidación reducen la congruencia de los estados financieros. Dado que podría haber un número de entidades que podrían ser potencialmente consideradas como que justifican un tratamiento o revelación separado, esto podría afectar de forma adversa la congruencia de los estados financieros consolidados.
- (d) Los estados financieros del gobierno en su conjunto tienen una perspectiva diferente de los estados financieros separados. Los estados financieros separados proporcionan información de las actividades básicas del gobierno.

FC11. El IPSASB también destacó los argumentos que habían sido planteados en contra de la consolidación de ciertas entidades controladas de un gobierno, incluyendo los siguientes:

- (a) La consolidación de entidades que tienen actividades que difieren de las actividades básicas del gobierno podría ensombrecer la presentación de los resultados y la condición del gobierno en sí mismo. Este argumento se planteó en relación con una variedad de entidades controladas incluyendo actividades de fabricación, instituciones financieras grandes, entidades controladas temporalmente y entidades con objetivos financieros a diferencia de objetivos sociales.
- (b) Algunos consideran que el método de la participación para ciertas categorías de entidades controladas proporciona información apropiada sobre el rendimiento financiero posterior a la adquisición sin incurrir en costos altos o ensombrecer la información sobre el núcleo del gobierno.
- (c) Algunos consideran que es inapropiado consolidar entidades que han sido rescatadas de la insolvencia financiera porque no representan actividades básicas del gobierno y no pretenden ser inversiones a largo plazo.
- (d) Cuando los gobiernos tienen altos números de entidades controladas, los costos del proceso de consolidación son altos y puede percibirse que superan los beneficios de consolidar esas entidades línea por línea.

FC12. Reflejando estos argumentos a favor y en contra de requerir la consolidación de todas las actividades controladas, el IPSASB tuvo en consideración:

- (a) los objetivos de la información financiera, como se describe en el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público (el Marco Conceptual)*;

- (b) la disponibilidad limitada de evidencia de necesidades de los usuarios y utilidad de la información financiera consolidada (concretamente sobre la utilidad de la información financiera consolidada con respecto a tipos específicos de las entidades controladas);
- (c) el contexto dentro del cual se preparan los estados financieros consolidados del gobierno en su conjunto;
- (d) la interacción entre la definición de control y los requerimientos de consolidación en la Norma propuesta; y
- (e) el papel del IPSASB como un emisor de normas internacionales de contabilidad.

FC13. Con respecto a los objetivos de la información financiera, el IPSASB destacó que el Capítulo 2 del *Marco Conceptual* identifica los objetivos de la información financiera como que es proporcionar información que sea útil a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. Debido a la importancia del presupuesto en el sector público (y la importancia de demostrar el cumplimiento con el presupuesto) el IPSASB consideró un argumento de que los estados financieros consolidados deberían solo consolidar las entidades que comprenden la entidad presupuestaria de un gobierno. Sin embargo, el IPSASB estuvo de acuerdo en que un enfoque de entidad presupuestaria no sería apropiado para la información financiera con propósito general porque:

- (a) Las decisiones sobre qué entidades se incluyen en un presupuesto del gobierno pueden basarse en factores distintos del grado de autonomía de la entidad y la medida en que proporcionan bienes de mercado u obtiene rendimientos comerciales.
- (b) Las decisiones sobre qué entidades se incluyen en el presupuesto del gobierno se relacionan, a menudo, con si se pretende que la actividad de la entidad se autofinancie. La exclusión de las entidades que se autofinancian de un presupuesto del gobierno, permite, esencialmente, la compensación de ingresos y gastos para esas actividades y significa que la información del sector presupuestario no refleja la esencia de todas las transacciones controladas por un gobierno.
- (c) El límite del presupuesto para una jurisdicción se determina dentro de una jurisdicción. Si la información financiera estuviera basada en sectores presupuestarios no sería información financiera estandarizada y comparable por los gobiernos en un contexto internacional.

FC14. La NICSP 6 requería la consolidación de todas las entidades controladas excepto de las entidades controladas en las que hubiera evidencia de que (a) el control se pretendía que fuera temporal porque la entidad controlada se mantenía exclusivamente para su disposición dentro de los doce meses

desde la adquisición y (b) la dirección estaba buscando un comprador activamente. Se requería que estas entidades controladas temporalmente se contabilizaran como instrumentos financieros. El IPSASB consideró si este tratamiento para las entidades controladas temporalmente debe requerirse también en la Norma propuesta. El IPSASB destacó un número de preocupaciones con respecto a los requerimientos de la NICSP 6. Estas incluyen:

- (a) la dificultad de identificar entidades controladas temporalmente;
- (b) la dificultad de justificar un tratamiento contable diferente para entidades controladas que se mantienen por más de un par de años (lo que puede ocurrir con algunas entidades que inicialmente se consideran controladas temporalmente);
- (c) la dificultad de disponer de una inversión en su forma presente. Una entidad del sector público puede necesitar el mantenimiento de la responsabilidad de ciertos riesgos para disponer de su inversión en una entidad controlada temporalmente. La contabilización de estas entidades como instrumentos financieros proporciona solo una representación parcial de los riesgos asociados con la inversión;
- (d) si una entidad del sector público está expuesta a los riesgos de una inversión en una entidad controlada “temporalmente”, estos riesgos deben ser presentados de forma congruente con las exposiciones al riesgo de otras entidades controladas; y
- (e) la provisión de explicaciones adicionales por la entidad que informa puede abordar algunas de las cuestiones que surgen cuando se consolidan entidades grandes controladas temporalmente.

FC15. Por ello, el IPSASB, decidió no requerir un tratamiento contable diferente para las entidades controladas temporalmente. Los que respondieron al PN 49 generalmente estuvieron de acuerdo con esta propuesta, por razones similares a las del IPSASB. Al analizar los comentarios de quienes respondieron, el IPSASB reconoció los argumentos realizados por los que consideraron que debe eximirse de consolidar las entidades controladas temporalmente, concretamente las adquiridas por gobierno para proteger los intereses de los ciudadanos. Sin embargo, el IPSASB también destacó la experiencia de varias jurisdicciones en la contabilización de estas situaciones y que la consolidación de estas entidades había tenido lugar en algunas jurisdicciones. El IPSASB también consideró la ponderación del apoyo para la eliminación de la exención. Quienes respondieron destacaron que estas inversiones pueden en última instancia mantenerse por periodos más largos de los originalmente previstos. Algunos de los que respondieron animaron al IPSASB a considerar la exigencia de información a revelar adicional con respecto a las entidades adquiridas con idea de su disposición. El IPSASB estuvo de acuerdo en requerir información a revelar de

participaciones en otras entidades mantenidas para la venta en la NICSP 38 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*.

- FC16. Al considerar la existencia de investigación con respecto a la utilidad de los estados financieros consolidados para satisfacer las necesidades de los usuarios, el IPSASB destacó que aunque un número creciente de gobiernos están aplicando la base contable de acumulación (o devengo), esto ha sido una tendencia relativamente reciente y la consolidación se implementa, a menudo, en etapas, con las actividades básicas del gobierno consolidadas primero, seguidas de la consolidación de otras categorías de entidades a medida que el tiempo y los recursos lo permiten. Como consecuencia, existen pocas jurisdicciones que presenten actualmente estados financieros consolidados del gobierno en su conjunto, y la investigación empírica sobre la utilidad de los estados financieros consolidados del gobierno en su conjunto es limitada. La investigación hasta la fecha ha tendido a centrarse en quién usa estados financieros consolidados y los beneficios globales de los estados financieros consolidados, en oposición a la utilidad de consolidar ciertos tipos de entidades controladas o contabilizarlas de forma alternativa. Como parte de sus deliberaciones el IPSASB consideró formas alternativas de contabilizar y presentar información sobre subconjuntos de entidades controladas tales como entidades controladas temporalmente. El IPSASB destacó las dificultades de identificar congruentemente categorías de entidades controladas que podrían contabilizarse de forma diferente o sujetas a información a revelar adicionales.
- FC17. El IPSASB destacó que al desarrollar sus requerimientos para entidades de inversión, el IASB se centró en las necesidades de los usuarios. Los temas considerados por el IPSASB en relación a las entidades de inversión se analizan más adelante en estos Fundamentos de las conclusiones.
- FC18. El IPSASB destacó que muchos gobiernos preparaban informes estadísticos que presentan información financiera consolidada en un enfoque sectorial, desglosando entre sectores del gobierno general y sectores corporativos públicos (no financiero y financiero). Esta información se reúne de acuerdo con guías estadísticas en el SNC de 2008 que, a su vez, es congruente con las guías del MEFG de 2014 y el Sistema Europeo de Cuentas (SEC 2010). El IPSASB consideró si este enfoque estadístico podría considerarse como una alternativa a la compilación de cuentas del gobierno en su conjunto sobre la base del enfoque de las NICSP. El IPSASB destacó que la NICSP 22 *Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General* proporciona guías sobre la presentación de esta información estadística en los estados financieros consolidados. Sin embargo, la NICSP 22 no requiere la provisión de esta información en los estados financieros consolidados, ni permite la presentación de esta información como una alternativa a la consolidación de todas las entidades controladas. Aunque el IPSASB destacó que la información estadística juega un papel importante y

proporciona información que es comparable entre países, el IPSASB estuvo de acuerdo en que esta información tenía un objetivo diferente y no cumplía el papel de los estados financieros consolidados de dar una visión general de la actividad de todo el gobierno. El IPSASB también destacó que exigir la provisión de información sobre sectores estadísticos por gobiernos distintos de los gobiernos nacionales podría ser difícil. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que los cambios en la NICSP 22 no deberían formar parte de su proyecto de actualizar las NICSP 6 a 8. Aunque el IPSASB decidió no proporcionar guías en esta Norma sobre la presentación de información sobre sectores estadísticos, destacó que los gobiernos pueden presentar estados financieros consolidados que se desagregan por sectores estadísticos.

- FC19. El PN 49, por ello, propuso la consolidación de todas las entidades controladas, distintas de las excepciones de consolidación relativas a las entidades de inversión (analizadas por separado en estos Fundamentos de las conclusiones). El IPSASB buscaba opiniones de los representados sobre si existen categorías de entidades que no deben consolidarse con las propuestas de no consolidación justificadas teniendo en consideración las necesidades de los usuarios. Quienes respondieron apoyaban generalmente esta propuesta, aunque un número de los que respondieron destacaron las dificultades de implementación (por ejemplo, los costos asociados con la consolidación de un gran número de entidades controladas). Algunos de los que respondieron también comentaron sobre la existencia de entidades que informan establecidas a través de medios legales o administrativos y destacó que pueden diferir de la entidad que informa identificada de acuerdo con la Norma propuesta. El IPSASB estuvo de acuerdo en reconocer, en la Norma, la existencia de entidades que informan establecidas a través medios legales o administrativos.

Entidades de inversión

- FC20. En octubre de 2012, el IASB emitió *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27). Como consecuencia de estas modificaciones la NIIF 10 requiere que una entidad controladora que es una entidad de inversión contabile la mayoría de sus inversiones a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), en contraposición a consolidarlas. El IPSASB consideró la adecuación de los requerimientos de la NIIF 10 para entidades similares del sector público. El IPSASB consideró en primer lugar qué entidades pueden verse afectadas por estos requerimientos. Las entidades que pueden cumplir la definición de una entidad de inversión incluyen algunos fondos soberanos, algunos fondos de pensiones y algunos fondos que mantienen participaciones controladoras en proyectos de colaboración público-privada (CPP) o iniciativas de financiación privada (IFP). El IPSASB destacó que los requerimientos aplicables solo a entidades de inversión podrían aplicarse a

un número relativamente pequeño de entidades del sector público (teniendo en consideración los tipos de entidades que podrían ser entidades de inversión y el hecho de que se pudiera requerir que estas entidades informen de acuerdo con un rango de normas contables, incluyendo las normas nacionales).

- FC21. El IPSASB destacó que los comentarios realizados por los que respondieron al IASB en relación con sus propuestas de entidades de inversión y consideró que argumentos similares se aplicarían al sector público. En realidad, el IPSASB destacó que algunos tipos de entidades específicamente identificadas por el IASB como entidades de inversión potenciales (por ejemplo, fondos soberanos) podrían ser entidades del sector público que aplican las NICSP. El IPSASB destacó el interés central del IASB por las necesidades de los usuarios en las deliberaciones del IASB sobre entidades de inversión. El IPSASB destacó que, dependiendo del marco de información de la jurisdicción en las que opera, se podría requerir que una entidad de inversión del sector público informe de acuerdo con las NICSP, NIIF o normas nacionales. El IPSASB estuvo de acuerdo en que el requerimiento de la NIIF 10 para que una entidad de inversión contabilice sus inversiones a valor razonable parecía ser apropiado para el sector público. El IPSASB también destacó que los requerimientos congruentes de las NICSP y las NIIF reducirían la oportunidad para el arbitraje entre políticas contables al determinar qué normas contables debe requerirse que aplique una entidad de inversión.
- FC22. El IPSASB consideró si la definición de una entidad de inversión de la NIIF 10 era apropiada para el sector público. El IPSASB estuvo de acuerdo en que la definición era apropiada en gran medida aunque destacó que una entidad de inversión frecuentemente tendrá un mandato externo que establece su propósito (en contraposición a la entidad que impone su propósito a los inversores) y modificó la definición en consecuencia. El IPSASB consideró que sería útil dar ejemplos del sector público adicionales de escenarios en los que una entidad no sería una entidad de inversión en virtud de tener objetivos adicionales.
- FC23. El IPSASB consideró si las características habituales de una entidad de inversión eran apropiadas para su aplicación al sector público. El IPSASB destacó que la NIIF 10 permite la posibilidad de que una entidad pueda ser una entidad de inversión, a pesar de no cumplir todas las características habituales. En estos casos se requiere que la entidad explique por qué es una entidad de inversión, a pesar de no tener todas las características habituales de una entidad de inversión. El IPSASB consideró que las características habituales identificadas en la NIIF 10 no eran probable que fueran las características habituales en el contexto del sector público. Por ejemplo, un fondo soberano podría:

- (a) tener un solo inversor (siendo un Ministro o una entidad del sector público). El fondo podría argumentar que son fondos de inversión en nombre y beneficio de los ciudadanos. La NIIF 10, párrafo FC259, hace referencia explícita a fondos de inversión gubernamentales y fondos totalmente poseídos por planes de pensiones y fondos para donaciones a instituciones, al explicar por qué el IASB decidió hacer de esto una característica habitual en lugar de una parte esencial de la definición de una entidad de inversión.
- (b) Tener inversores que son partes relacionadas. Un fondo con un inversor que es parte relacionada podría, no obstante, actuar en nombre de muchos inversores beneficiarios no relacionados.
- (c) Tener participaciones en la propiedad en forma distinta al patrimonio o participaciones similares. El IPSASB destacó que la forma de las participaciones en la propiedad en fondos soberanos podría variar, y que la NIIF 10, párrafo FC264, hace referencia específica a fondos de pensiones y fondos soberanos al explicar por qué el IASB decidió hacer de esto una característica habitual en lugar de una parte esencial de la definición. La NIIF 10, párrafo FC264, señala que “Por ejemplo, un fondo de pensiones o un fondo soberano con un inversor directo único pueden tener beneficiarios que tienen derecho a los activos netos del fondo de inversión, pero no tienen unidades de propiedad.”

FC24. Debido a las diferencias entre el sector público y privado, el IPSASB decidió no identificar características habituales de forma separada de la definición de una entidad de inversión. El IPSASB destacó que gran parte del análisis de la NIIF 10 con respecto a las características habituales de las entidades de inversión describía formas en las que una entidad podría demostrar que cumple la definición de una entidad de inversión. El IPSASB, por ello, decidió, conservar estas guías, pero colocarlas junto con otras guías sobre la definición de una entidad de inversión. El IPSASB estuvo de acuerdo en que la característica de la NIIF 10 de que “Los individuos o entidades que han proporcionado fondos a la entidad no son partes relacionadas de la entidad”, no reflejaba el contexto del sector público y estuvo de acuerdo en omitir las guías sobre esa característica.

FC25. Aunque el IPSASB decidió no identificar características habituales por separado de la definición de una entidad de inversión, el IPSASB consideró que debe requerirse que la mayoría de las entidades del sector público que se clasifican a sí mismas como entidades de inversión revelen información sobre los juicios y supuestos realizados. El IPSASB consideró que revelar información sobre estos juicios y supuestos sería importante para la transparencia e incentivaría adecuadamente el uso de los requerimientos de contabilización de las entidades de inversión.

- FC26. El IPSASB destacó que en comparación con las entidades del sector privado que tienden a tener objetivos financieros claros, las entidades del sector público pueden tener un amplio rango de objetivos, y estos objetivos pueden cambiar a lo largo del tiempo. Los objetivos de una entidad del sector público pueden cambiar también como consecuencia de cambios en la política del gobierno y los cambios podrían conducir a una entidad que había anteriormente cumplido la definición de una entidad de inversión a que deje de hacerlo. Por ello, habiendo considerado la posibilidad del cambio de objetivos, el IPSASB estuvo de acuerdo en destacar la necesidad de que una entidad evalúe nuevamente su estatus de forma regular.
- FC27. El IPSASB destacó que los requerimientos de las entidades de inversión de la NIIF 10 se aplican a los estados financieros de la misma entidad de inversión - no pueden aplicarse a la entidad controladora de cualquier entidad de inversión. La NIIF 10 requiere que una entidad controladora que no es en sí misma una entidad de inversión presente estados financieros consolidados en los que todas las entidades controladas se consoliden línea por línea. El IPSASB consideró si el contexto del sector público conduciría a ponderar más o menos los argumentos considerados por el IASB en relación con este tema, y si había cualquier característica del sector público que apoyara un tratamiento contable diferente por la entidad controladora de una entidad de inversión.
- FC28. El IPSASB destacó que el IASB tenía la preocupación de que si se requiere que una entidad controladora que no es una entidad de inversión conserve el tratamiento del valor razonable usado por sus entidades de inversión controladas, podría lograr resultados contables diferentes manteniendo entidades controladas directa o indirectamente a través de una entidad de inversión controlada. El IPSASB consideró que esta cuestión era de menor importancia en el contexto del sector público. En concreto, el IPSASB destacó que las participaciones en la propiedad a través de acciones u otros instrumentos de patrimonio son menos comunes en el sector público. Como consecuencia, es menos probable que entidades dentro de una entidad económica del sector público mantengan una inversión en la propiedad en la última entidad controladora y menos probable que tengan inversiones en la propiedad de otras entidades dentro de la entidad económica.
- FC29. El IPSASB consideró qué el tipo de información encontrarían más útil los usuarios sobre una entidad de inversión controlada. El IPSASB consideró que los usuarios encontrarían más útil si la contabilización de las inversiones aplicada en los estados financieros de la entidad de inversión controlada se ampliase a sus estados financieros de su entidad controladora. El IPSASB, por ello, propuso que debe requerirse que una entidad controladora con una entidad de inversión controlada presente estados financieros consolidados en los que (i) mida las inversiones de una entidad de inversión controlada a valor razonable con cambios en resultados (ahorro

o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29 y (ii) consolide los otros activos y pasivos e ingresos y gastos de la entidad de inversión controlada de acuerdo con las políticas contables de consolidación usuales requeridas por la Norma. El IPSASB consideró que sus propuestas reflejan el hecho de que una entidad controladora no gestiona una entidad de inversión por sí misma sobre la base del valor razonable. En su lugar, gestiona las inversiones de la entidad de inversión sobre una base del valor razonable. Este enfoque es también congruente con la contabilización por una entidad de inversión para sus inversiones en otras entidades.

- FC30. Al mismo tiempo que la NICSP 35 estaba siendo desarrollada, el IASB propuso aclarar aspectos de la aplicación de los requerimientos de las entidades de inversión. El IASB emitió *Entidades de Inversión: Aplicación de la Excepción de Consolidación* (Modificaciones a la NIIF 10, NIIF 12 y NIC 28) en diciembre de 2014. El IPSASB consideró que estas aclaraciones eran útiles para abordar las cuestiones de implementación identificadas por las entidades que adoptan anticipadamente los requerimientos de las entidades de inversión del IASB e incorporó esos aspectos de las modificaciones que eran relevantes para esta Norma.

Control (Párrafos 18 a 37)

- FC31. El IPSASB estuvo de acuerdo en que los tres requerimientos para el control descritos en la NIIF 10 son apropiados generalmente para el sector público. El IPSASB destacó que los requerimientos de la NIIF 10 de tener poder, rendimientos y un vínculo entre poder y rendimientos es similar al enfoque anteriormente tomado por el IPSASB en la NICSP 6, aunque ésta requería que estuvieran presentes poder y beneficios. De forma congruente con la terminología usada en la NICSP 6, el IPSASB decidió que el término “beneficios” es generalmente más apropiado que “rendimientos” en el contexto del sector público (tal como se trata bajo el subencabezamiento “Terminología” siguiente). Sin embargo, el término “rendimientos” continúa siendo usado en el contexto de las entidades de inversión.
- FC32. El IPSASB tomó nota del enfoque adoptado por las Estadísticas Financieras Gubernamentales o en relación al control sobre una entidad. El SNC de 2008, párrafo 4.80, incluye ocho indicadores de control de corporaciones y cinco indicadores de control de instituciones sin ánimo de lucro y explica que “Aunque un solo indicador podría ser suficiente para establecer el control, en otros casos un número de indicadores pueden indicar control de forma colectiva”. En general, la dirección de los indicadores estadísticos va en la misma línea que el enfoque de esta Norma y, por ello, los resultados prácticos de los respectivos análisis probablemente coincidirán en gran medida. Algunos de los indicadores de las EFG se mencionan en los párrafos siguientes.

Poder (Párrafos 23 a 29)

FC33. El IPSASB decidió modificar la NIIF 10 para:

- (a) destacar el rango de las actividades relevantes que podrían ocurrir en el sector público y enfatizar que el control de las políticas operativas y financieras puede demostrar poder sobre las actividades relevantes;
- (b) aclarar que el control de regulación y dependencia económica no dan lugar a poder a los efectos de esta Norma; y
- (c) analizar poderes específicos que podrían dar lugar a control en el sector público, incluyendo acciones de oro, un derecho a nombrar la mayoría del consejo de otra entidad, y poderes obtenidos a través de los documentos legislativos o habilitantes.

Control de regulación

FC34. El IPSASB estuvo de acuerdo en que las guías anteriores sobre el control de regulación en la NICSP 6 deben incorporarse en esta Norma. El IPSASB destacó que la NIIF 10 había sido desarrollada para su aplicación por entidades con ánimo de lucro, pocas de las cuales tienen poderes para crear o hacer respetar la legislación o las regulaciones. Por el contrario, la naturaleza del gobierno significa que el poder de regulación ocurre con frecuencia en el sector público.

FC35. Al considerar cómo incorporar guías sobre control de regulación en la Norma, el IPSASB destacó que (i) el análisis del poder de la NIIF 10 se centra en la capacidad de influir las “actividades relevantes” de la participada, y (ii) poder es uno de los tres elementos que se requieren para que exista el control. El IPSASB decidió situar el análisis del control de regulación junto con el de poder y actividades relevantes.

FC36. El IPSASB destacó que el análisis de la regulación y el control en el SNC de 2008 es similar al de la NICSP 6 anterior. El SNC de 2008 señala:

Regulación y control. La frontera entre regulación que se aplica a todas entidades dentro de una clase o grupo industrial y el control de una corporación individual puede ser difícil de juzgar. Existen muchos ejemplos de implicación del gobierno a través de la regulación, concretamente en áreas tales como los monopolios y servicios públicos privatizados. Es posible que exista la implicación mediante regulación en áreas importantes, tales como en la fijación de precios, sin que la entidad ceda el control de su política corporativa general. La elección de realizar o continuar operando en un entorno altamente regulado sugiere que la entidad no está sujeta a control. Cuando la regulación es tan estrecha como para que dicte efectivamente la forma en que la entidad realiza sus negocios, entonces podría ser una forma de control. Es decir, cuando una entidad mantiene su discrecionalidad unilateral con respecto a si recibirá o no financiación de una entidad del sector público o de llevar a cabo o no negocios con ésta, o tratará de otra

forma con una entidad del sector público, tal entidad tiene la potestad final de dirigir sus propias políticas corporativas, y no está controlada por la entidad del sector público.

FC37. El IPSASB destacó que el SNC de 2008 analizó el control por un cliente dominante. Señala:

“En general, si existe una evidencia clara de que la corporación no podría optar por tratar con clientes que no son del sector público debido a la influencia del sector público, entonces se insinúa el control público.”

Dependencia económica

FC38. La NIIF 10, párrafo B40, señala que “... en ausencia de cualesquiera otros derechos, la dependencia económica de una participada con el inversor (tal como las relaciones de un suministrador con su principal cliente) no conduce a que dicho inversor tenga poder sobre la participada.” Aunque el IPSASB estuvo de acuerdo en que la dependencia económica, en sí misma, no da lugar a control, el IPSASB destacó que, en el sector público, la dependencia económica puede ocurrir en unión con otros derechos. Estos otros derechos necesitan ser evaluados para determinar si dan lugar a control.

FC39. Debido a la preponderancia de la dependencia económica en el sector público, el IPSASB decidió que era apropiado analizar formas en las que pueda surgir dependencia económica e incluyó ejemplos de dependencia económica.

Derechos de voto especiales asociados a las participaciones en la propiedad (acciones de oro)

FC40. El IPSASB estuvo de acuerdo en que la Norma debería reconocer que los derechos de voto especiales que se asocian a las participaciones en la propiedad (a menudo denominados como “acciones de oro”) influirán en las evaluaciones de control. El IPSASB destacó que estos derechos también se reconocen en el MEFG de 2014.

Derechos sustantivos

FC41. La independencia legal es habitual en el sector público. El IPSASB estuvo de acuerdo en ilustrar las formas en que la independencia legal puede influir en las evaluaciones de los derechos de un inversor. La Norma destaca que la existencia de independencia legal de una participada podría verse como una barrera para que el inversor ejerza sus derechos (párrafo GA26). También destaca que la existencia de poderes legales para operar de forma independiente no impide, por sí misma, que una entidad sea controlada por otra entidad (párrafo 25).

Terminología

FC42. Además de llevar a cabo cambios para reflejar la terminología estándar en las NICSP, el IPSASB estuvo de acuerdo en que eran apropiados un número de otros cambios en la terminología de la NIIF 10. A menos que se señale otra cosa en una NICSP, este análisis de la terminología es relevante en las NICSP 34 a 38.

Inversor/participada

FC43. La NIIF 10 utiliza el término “inversor” y “participada” para indicar (i) la entidad controladora potencial, que es la entidad que está aplicando la Norma para evaluar si existe control y (ii) la entidad controlada potencial. El IPSASB consideró que estos términos eran inapropiados en la mayoría de las partes de esta Norma, porque podría interpretarse como que supone la existencia de un instrumento financiero que representa una participación en la propiedad. La mayoría de las evaluaciones de control en el sector público no involucran estos instrumentos financieros.

FC44. El IPSASB consideró otros términos que podrían usarse para describir a inversores y participadas, en el contexto de la Norma. Una opción era hacer referencia a un inversor como una “entidad controladora potencial” y una participada como una “entidad controlada potencial”. El IPSASB consideró que estas frases, aunque claras en significado, sería complicado usarlas a lo largo de toda la Norma. El IPSASB destacó que las NIICSP generalmente hacen referencia a la entidad que aplica la Norma como “la entidad”. En el caso de esta Norma, la entidad que aplica la Norma es la entidad que están evaluando si controla o no otra entidad (denominada como el inversor en la NIIF 10). La entidad que aplica la Norma lo está haciendo para determinar si controla otra entidad. El IPSASB, por ello, decidió que, dependiendo del contexto, se referiría al inversor como “la entidad” y a la participada como “otra entidad” o “entidad que está siendo evaluada a efectos de control”.

FC45. El IPSASB estuvo de acuerdo en conservar el uso del término “inversores” cuando la Norma se refiere a una inversión específica y el término se usa de acuerdo con su significado usual. Esto era particularmente relevante en las partes de la Norma que tratan las entidades de inversión.

FC46. El IPSASB también estuvo de acuerdo en que los términos “inversor” y “participada” son apropiados cuando hacen referencia a participaciones en negocios conjuntos y asociadas.

Acuerdos vinculantes

FC47. El IPSASB estuvo de acuerdo en sustituir la mayoría de las referencias a “acuerdos contractuales” de la NIIF 10 con referencia al término “acuerdos vinculantes”. Este cambio reconoce que en algunas jurisdicciones, entidades que aplican las NICSP podrían no tener el poder de realizar contratos pero,

no obstante, podrían tener la autoridad de realizar acuerdos vinculantes. Además, el IPSASB estuvo de acuerdo en que los acuerdos vinculantes, a efectos de esta Norma, deberían abarcar derechos que surgen de la autoridad legislativa o ejecutiva. La definición de acuerdos vinculantes usada en esta Norma es intencionadamente más amplia que la usada en las normas sobre instrumentos financieros, cuando se usa en relación a derechos que son similares a contratos y con respecto a las partes que los desean.

Beneficios

- FC48. El IPSASB estuvo de acuerdo en que el término “beneficios” es más apropiado que el término “rendimientos” en el sector público, particularmente dada la existencia de relaciones de control en la ausencia de una inversión financiera en la entidad controlada. El IPSASB consideró que el término “rendimientos” podría considerarse como que otorga un énfasis inapropiado a los rendimientos financieros mientras que, en el sector público, es más probable que los beneficios sean no financieros que financieros. El término “rendimientos” se conservó en el contexto de las entidades de inversión.
- FC49. El IPSASB decidió modificar la NIIF 10 para:
- (a) destacar que muchas evaluaciones de control en el sector público involucran evaluaciones de beneficios no financieros;
 - (b) destacar que los beneficios pueden tener aspectos positivos o negativos; e
 - (c) incluir ejemplos de beneficios en un contexto del sector público.
- FC50. El IPSASB estuvo de acuerdo en ubicar los ejemplos de beneficios en el cuerpo de la Norma, ya que consideró que los ejemplos serían particularmente útiles para una entidad que hace una evaluación inicial de si puede controlar otras entidades.
- FC51. La definición de control de la NICSP 35 hace referencia a “beneficios variables” y este concepto es mencionado a lo largo de toda la Norma. El IPSASB consideró la forma en que la Norma se aplicaría a beneficios que parecen ser fijos o constantes. El IPSASB destacó que el IASB había considerado explícitamente esta cuestión y había proporcionado ejemplos para mostrar que beneficios que parecen ser fijos podrían, de hecho, ser variables, porque exponen a la entidad al riesgo de rendimiento. El IPSASB destacó que los ejemplos del IASB están relacionados con beneficios financieros y estuvo de acuerdo en incorporar un ejemplo de un beneficio no financiero en el párrafo GA58.

Fechas de presentación uniformes

FC52. El IPSASB consideró si imponer un límite temporal a la diferencia entre el final del periodo sobre el que se informa de la entidad controladora y sus entidades controladas. El IPSASB destacó que la NIIF 10 requiere que los estados financieros utilizados para preparar los estados financieros consolidados tengan la misma fecha de presentación, o cuando sea impracticable, requiere que se realicen ajustes a los estados financieros más recientes de las entidades controladas. Además, la NIIF 10 limita la diferencia de fecha a tres meses. El IPSASB destacó que puede haber ejemplos en el sector público cuando entidades tienen diferentes fechas de presentación y no es posible cambiar esas fechas. El IPSASB estuvo de acuerdo en no imponer un límite de tres meses a las fechas.

Cuestiones de implementación

FC53. Algunos de los que respondieron comentaron la dificultad de preparar estados financieros consolidados, particularmente cuando existe un gran número de entidades controladas, como en el caso de los estados financieros del gobierno en su conjunto. El IPSASB reconoció estas dificultades prácticas, destacando a la vez que la mayoría de las jurisdicciones que presentan estados financieros consolidados han afrontado dificultades similares. En estas jurisdicciones las entidades que consolidan usaban estrategias de simplificación para hacer frente a la complejidad y a las dificultades de la consolidación. Estas estrategias incluyen:

- (a) Evaluar la existencia de control para varias categorías de entidades por fases, prestando atención inicialmente a las entidades que es probable que sean significativas.
- (b) No consolidar (o diferir la consolidación) de entidades controladas que es probable que no sean significativas.
- (c) Identificar las formas económicas de obtener información sobre los saldos y transacciones entre entidades.
- (d) No eliminar transacciones y saldos no significativos entre entidades.
- (e) Considerar si se debe revelar toda la información con respecto a todas las entidades.

FC54. El IPSASB consideró si proporcionar guías específicas sobre la aplicación de la materialidad o importancia relativa al preparar estados financieros consolidados, pero concluyó que esto no sería apropiado en una norma de información financiera.

Venta o aportación de activos entre un inversor y su asociada o negocio conjunto

- FC55. Al mismo tiempo que la NICSP 35 estaba siendo desarrollada, el IASB estaba en proceso de recabar información sobre propuestas para modificar la NIIF 10 y la NIC 28, de forma que los requerimientos para el reconocimiento de una ganancia o pérdida parcial para transacciones entre un inversor y su asociada o negocio conjunto se aplicarían solo a la ganancia o pérdida procedente de la venta o aportación de activos *que no constituyen un negocio* como se define en la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*. El IASB emitió *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28) en septiembre de 2014. El IPSASB estuvo de acuerdo en no incorporar los requerimientos introducidos por estas modificaciones en la NICSP 35 y NICSP 36 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, sobre la base de que sería más apropiado considerar el reconocimiento de las ganancias y pérdidas en su totalidad o en parte en el contexto de los requerimientos a nivel de normas que se proyectan para combinaciones del sector público.
- FC56. En el momento en que el IPSASB desarrolló el PN 60 *Combinaciones del Sector Público*, reconsideró si incluir guías para la asociada o negocio conjunto de un inversor sobre la forma de contabilizar la pérdida de control de una entidad controlada anteriormente. El IPSASB revisó las guías emitidas por el IASB en *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28). El efecto de las modificaciones del IASB si se adoptan en la NICSP 35, sería que se aplicaría una ganancia o pérdida parcial por transacciones entre un inversor y su asociada o negocio conjunto solo a la ganancia o pérdida resultante de la pérdida de control de una entidad controlada con anterioridad *que no contiene una operación*. El IPSASB no identificó ninguna razón en el sector público para no seguir el enfoque del IASB. Por consiguiente, el IPSASB decidió incluir esta guía (modificada para encajar la terminología y definiciones en el PN 60) en la NICSP 35.
- FC57. En diciembre de 2015, el IASB diferió la implementación de las guías en *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28). Esto fue porque el IASB estaba llevando a cabo investigación adicional en esta área como parte de su proyecto sobre contabilidad del patrimonio, y no quería requerir que las entidades cambiaran su contabilidad dos veces en un periodo corto. Al diferir la fecha de vigencia, el IASB continuó permitiendo la aplicación anticipada de las guías, puesto que no deseaba prohibir la aplicación de una información financiera mejor. El IPSASB revisó la decisión del IASB de diferir la implementación de estas guías. El IPSASB no identificó ninguna razón en el sector público para no seguir el enfoque del IASB. Por consiguiente, el IPSASB decidió incluir estas guías (modificadas para

encajar la terminología y definiciones en la NICSP 40) en la NICSP 35 para ser aplicadas a partir de una fecha a determinar por el IPSASB.

Revisión de la NICSP 35 como resultado del documento *Aplicabilidad de las NICSP* del IPSASB, emitido en 2016

FC58. El IPSASB emitió el documento *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencia a todas las NICSP de la forma siguiente:

- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a “entidades del sector público distintas de las EP” de la sección de alcance de cada Norma;
- (b) sustituye el término “EP” por el término “entidades comerciales del sector público”, cuando procede; y
- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

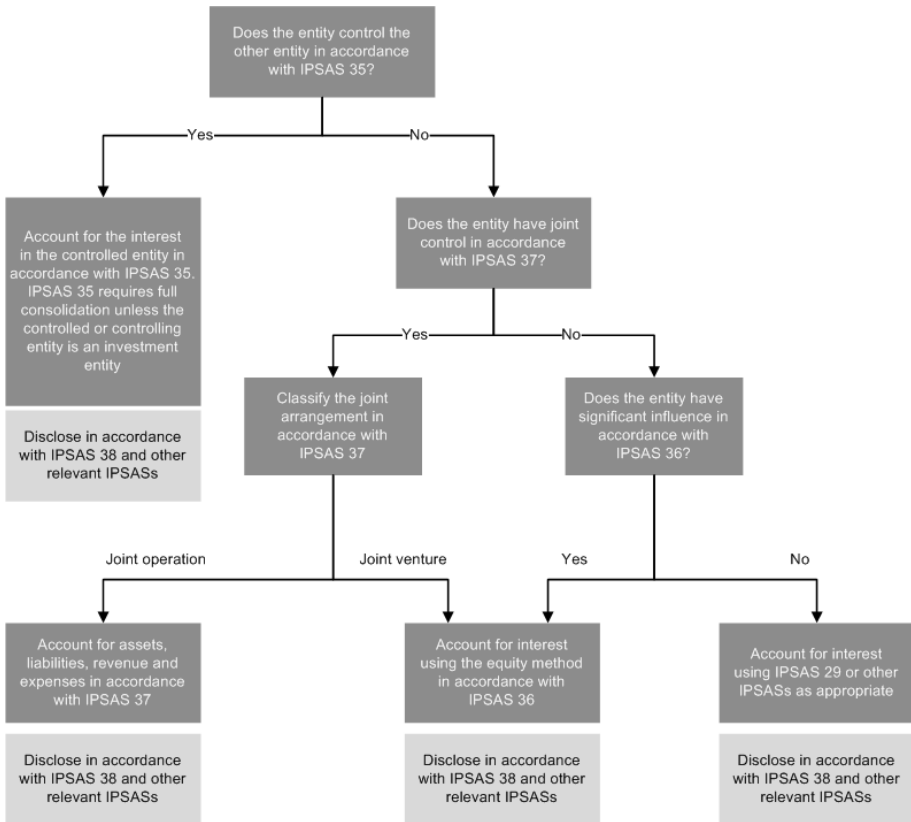
Guía de implementación

Esta Guía acompaña a la NICSP 35, pero no es parte de la misma.

Naturaleza de la relación con otra entidad

GI1. El diagrama siguiente resume la contabilidad de varios tipos de implicación con otra entidad.

Diagrama 1: Formas de implicación con otras partes



Ejemplos ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 35, pero no son parte de la misma.

EI1. Los ejemplos de este apéndice reflejan situaciones hipotéticas. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden darse en hechos y circunstancias de la realidad, al aplicar la NICSP 35 a situaciones reales se deben analizar las características de cada situación concreta en detalle.

Poder (párrafos GA9 a GA56)

EI2. Los ejemplos siguientes ilustran una evaluación de si existe poder a efectos de esta Norma.

Ejemplo 1

Un gobierno estatal financia parcialmente las actividades de un gobierno local. Se requiere que parte de esta financiación se gaste en actividades específicas. El gobierno local tiene un consejo que es elegido cada cuatro años por la comunidad local. El consejo decide la forma de usar los recursos del gobierno local para beneficio de la comunidad local. Las actividades del gobierno local son diversas e incluyen servicio de biblioteca, prestación de instalaciones de ocio, gestión de residuos y aguas residuales, y el cumplimiento de las regulaciones sobre urbanismo, salud y seguridad. Estas son las actividades relevantes del gobierno local. Muchas de estas actividades también coinciden con los intereses del gobierno estatal.

A pesar de la financiación parcial de las actividades del gobierno local, el gobierno estatal no tiene el poder de dirigir las actividades relevantes del gobierno local. Los derechos del gobierno local sobre las actividades relevantes impiden que el gobierno estatal tenga control.

Control de regulación (párrafo GA12)

- EI3. Los ejemplos siguientes ilustran varias formas de control de regulación. Ninguna de estas formas de control de regulación da lugar a poder sobre las actividades relevantes a efectos de esta Norma. Sin embargo, los ejemplos no descartan que pueda haber ejemplos en los que el poder sobre las actividades relevantes a efectos de esta Norma pueda proceder del control de regulación.

Ejemplo 2

Una autoridad de control de la polución tiene la potestad de clausurar las operaciones de las entidades que no cumplan con la normativa ambiental. La existencia de este poder no constituye poder sobre las actividades relevantes.

Ejemplo 3

Una ciudad tiene el poder de aprobar normas de zonificación para limitar la localización de puntos de venta de comida rápida o prohibirlos totalmente. La existencia de este poder no constituye poder sobre las actividades relevantes de los puntos de venta de comida rápida.

Ejemplo 4

Un gobierno central tiene el poder de imponer control de regulación sobre los monopolios. Una agencia gubernamental totalmente participada tiene el poder de regular los monopolios que están sujetos a este control de regulación y ha establecido techos de precios para las entidades que distribuyen electricidad. El gobierno central no tiene una participación en la propiedad de los distribuidores de electricidad y no recibe beneficios financieros de éstos. Ni el gobierno central ni la agencia gubernamental tienen el control como resultado del poder de imponer control de regulación. El resto de poderes necesitarían ser evaluados por separado.

Ejemplo 5

El consejo de control del juego (CCJ) es una agencia gubernamental que regula los casinos y otros tipos de juego en un estado, y hace cumplir la legislación sobre el juego. El CCJ es responsable de la promulgación de reglas y regulaciones que determinan la conducta de las actividades de juego en el estado. Las reglas y regulaciones provienen de la legislación. La legislación se aprobó por la asamblea legislativa y expone la política general del estado con respecto al juego; mientras que las reglas y regulaciones proporcionan requerimientos detallados que deben ser satisfechos por un establecimiento de juego, sus propietarios, empleados y vendedores. Las reglas y regulaciones cubren un amplio rango de actividad, incluyendo licencias, sistemas contables, reglas de juegos de casino y auditorías.

El CCJ también tiene autoridad para conceder o denegar licencias a los establecimientos de juego, su propiedad, empleados, y vendedores. Para obtener una licencia, un solicitante debe demostrar que poseen buena reputación, honestidad e integridad. Los formularios de solicitud de licencias habitualmente requieren información personal detallada. Dependiendo del tipo de licencia solicitada, se puede requerir también a un solicitante revelar detalles con respecto a relaciones de negocios previas, historia de empleo, antecedentes criminales y estabilidad financiera.

Aunque las reglas y regulaciones tienen un impacto sobre cómo operan los establecimientos de juego, el CCJ no tiene poder sobre las actividades relevantes (tal como se define en esta Norma) de los establecimientos de juego. Las regulaciones se aplican a todos los establecimientos de juego y cada establecimiento tiene una opción sobre si desea implicarse en el juego o no. El propósito de la legislación y regulaciones de juego es proteger al público, en lugar de establecer una participación controladora en los establecimientos de juego.

Actividades relevantes y dirección de las actividades relevantes (párrafos GA13 a GA15)

- EI4. Los ejemplos siguientes ilustran las evaluaciones de si una entidad tiene el poder de dirigir las actividades relevantes de otra entidad a efectos de esta Norma.

Ejemplo 6

Las entidades A y B, forman otra entidad, entidad C, para desarrollar comercializar un producto médico. La entidad A es responsable de desarrollar y obtener la aprobación del producto médico por parte del organismo regulador —esa responsabilidad incluye tener la capacidad unilateral de tomar todas las decisiones relativas al desarrollo del producto y obtener la aprobación del órgano regulador. Una vez el regulador ha aprobado el producto, la Entidad B lo fabricará y comercializará —la entidad B tiene la capacidad unilateral de tomar todas las decisiones sobre la fabricación y comercialización del producto. Si todas las actividades— desarrollo y obtención de la aprobación por parte del organismo regulador, así como la fabricación y comercialización del producto médico—son actividades relevantes, la entidad A y la entidad B necesitan determinar si pueden dirigir las actividades que afectan de forma más significativa los beneficios de la entidad C. Por consiguiente, la entidad A y B necesitan considerar si desarrollar y obtener la aprobación del regulador o fabricar y comercializar el producto médico es la actividad que afecta de forma más significativa a los beneficios de la entidad C y si son capaces de dirigir esa actividad. Para determinar qué entidad tiene poder, las entidades A y B considerarían:

- (a) el propósito y diseño de la entidad C;
- (b) los factores que determinan el resultado (ahorro), ingresos y valor de la entidad C, así como el valor del producto médico;
- (c) El efecto de su autoridad para tomar decisiones sobre el rendimiento de la entidad C con respecto a los factores de (b); y
- (d) su exposición a la variabilidad de los beneficios de la entidad C.

En este ejemplo concreto, las entidades necesitarían considerar también:

- (a) la incertidumbre, y el esfuerzo que requiere, la obtención de la aprobación del regulador (considerando sus antecedentes de éxito en el desarrollo y obtención de la aprobación del regulador para productos médicos); y
- (b) qué entidad controla el producto médico una vez que se ha superado la fase de desarrollo.

Ejemplo 7

Un vehículo de inversión se crea y financia con un instrumento de deuda mantenido por una entidad (el inversor de la deuda) e instrumentos de patrimonio mantenidos por un número de otros inversores. El tramo de patrimonio se diseña para absorber las primeras pérdidas y recibir los beneficios residuales del vehículo de inversión. Uno de los inversores del patrimonio que ostenta el 30 por ciento de los instrumentos de patrimonio es también el gerente del activo. El vehículo de inversión utiliza los importes recibidos para comprar una cartera de activos financieros, que exponen al vehículo de inversión al riesgo de crédito asociado con el posible incumplimiento de los pagos del principal e intereses de los activos. La transacción se comercializa al inversor de la deuda como una inversión con exposición mínima al riesgo de crédito asociado con el posible incumplimiento de los activos de la cartera debido a la naturaleza de estos activos y porque el tramo de patrimonio está diseñado para absorber las primeras pérdidas del vehículo de inversión. Los beneficios del vehículo de inversión están afectados significativamente por la gestión de la cartera de activos del vehículo de inversión, lo que incluye las decisiones sobre la selección, adquisición y disposición de los activos dentro de las guías relativas a la cartera y la gestión en caso de incumplimiento en cualquiera de los activos de dicha cartera. Todas esas actividades se gestionan por el gerente de los activos hasta que los incumplimientos alcanzan una proporción especificada del valor de la cartera (es decir, cuando el valor de la cartera es tal que el tramo de patrimonio del vehículo de inversión se ha consumido). Desde ese momento, un tercero fiduciario gestiona los activos de acuerdo con las instrucciones del inversor de la deuda. La gestión de la cartera de activos del vehículo de inversión es la actividad relevante de éste. El gerente de los activos tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes hasta que los activos incumplidos alcancen la proporción especificada del valor de la cartera; el inversor de la deuda tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes cuando el valor de los activos incumplidos sobrepase esa proporción especificada del valor de la cartera. El gerente de los activos y el inversor de la deuda necesitan determinar si son capaces de dirigir las actividades que afectan de forma más significativa los beneficios procedentes del vehículo de inversión, incluyendo la consideración del propósito y diseño del vehículo de inversión, así como la exposición de cada parte a la variabilidad de los beneficios.

Derechos que otorgan poder a una entidad sobre otra entidad (párrafos GA16 a GA28)

- EI5. Los ejemplos siguientes ilustran las evaluaciones de si una entidad tiene el poder de dirigir las actividades relevantes de otra entidad a efectos de esta Norma.

Ejemplo 8

Una agencia gubernamental de vivienda establece un programa de vivienda comunitaria que proporciona vivienda a bajo costo. El programa opera según un acuerdo con una asociación registrada legalmente. La única actividad de la asociación es gestionar las instalaciones de vivienda comunitaria. La asociación no tiene instrumentos de propiedad.

Las actividades relevantes de la asociación comprenden:

- la revisión y selección de solicitudes de vivienda;
- las operaciones diarias del programa de vivienda;
- el mantenimiento de las viviendas e instalaciones comunes; y
- la mejora y ampliación de las instalaciones de las viviendas.

El consejo de administradores de la asociación tiene 16 miembros, con ocho nombrados (y susceptibles de ser cesados) por la agencia gubernamental de vivienda. El presidente se nombra por el consejo entre los nombrados por la agencia gubernamental de vivienda, y tiene un voto de desempate que excepcionalmente ejerce. El consejo se reúne regularmente y revisa los informes recibidos del gerente de la asociación. Sobre la base de estos informes, el consejo puede confirmar o revocar las decisiones del gerente. Además, el consejo toma decisiones sobre cuestiones importantes, tales como mantenimiento significativo e inversiones adicionales de capital para construir viviendas, después de revisar los niveles de ocupación y la demanda de vivienda.

La agencia gubernamental de vivienda posee el terreno sobre el que se asientan las instalaciones de vivienda y tiene capital aportado y fondos operativos de la asociación desde que se estableció. La asociación posee las instalaciones de vivienda.

La asociación conserva cualquier resultado (ahorro) resultante de la operación de las instalaciones y según su constitución no puede proporcionar rendimientos financieros directos a la agencia gubernamental de vivienda. Los anteriores hechos y circunstancias se aplican a los ejemplos 8A y 8B que se describen a continuación. Cada ejemplo se considera de forma aislada.

Ejemplo 8A

Sobre la base de los hechos y circunstancias descritos anteriormente, la agencia gubernamental de vivienda controla la asociación.

La agencia gubernamental de vivienda tiene derechos que le otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes de la asociación, independientemente de si opta por ejercer esos derechos.

La agencia gubernamental de vivienda nombra ocho miembros del consejo de administradores, uno de cuales se convierte en el presidente, que tiene voto de desempate. Como resultado, la agencia gubernamental de vivienda tiene el poder sobre la asociación a través de derechos sustantivos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la asociación, independientemente de si la agencia gubernamental de vivienda opta por ejercer esos derechos sustantivos.

La agencia gubernamental de vivienda también tiene exposición o derecho a beneficios variables por su implicación en la asociación. La agencia gubernamental de vivienda obtiene beneficios no financieros a través de la asociación promoviendo su objetivo social de satisfacer la necesidad de vivienda comunitaria a bajo costo. Aunque no puede recibir beneficios financieros directos, la agencia gubernamental de vivienda obtiene beneficios indirectos a través de su capacidad para dirigir la forma en que los rendimientos financieros se emplean en el programa de vivienda comunitaria.

La agencia gubernamental de vivienda también satisface el criterio final de control. A través de sus nombramientos en el consejo, la agencia gubernamental de vivienda tiene la capacidad de usar su poder para afectar la naturaleza o importe de sus beneficios procedentes de la asociación.

La agencia gubernamental de vivienda satisface los tres criterios de control y, por ello, controla la asociación.

Ejemplo 8B

En este ejemplo, se aplican los hechos del Ejemplo 8A, excepto que:

- (a) el consejo de administradores de la asociación se elige a través de nominación y proceso de votación público que no otorga derechos a la agencia gubernamental de vivienda de nombrar a los miembros del consejo; y
- (b) las decisiones tomadas por el consejo de la asociación se revisan por la agencia gubernamental de vivienda, que puede ofrecer asesoramiento a la asociación.

Sobre la base de los hechos y circunstancias revisados descritos anteriormente, la agencia gubernamental de vivienda no tiene derechos sustantivos relacionados con la asociación y, por ello, no tiene poder sobre la asociación.

Los objetivos sociales de la agencia gubernamental de vivienda en relación con la vivienda comunitaria a bajo costo todavía se logran y, por ello, todavía obtendrá beneficios no financieros directos. Sin embargo, la congruencia de los objetivos por sí sola es insuficiente para concluir que una entidad controla a otra (ver párrafo 36).

La agencia gubernamental de vivienda no tiene poder y, por consiguiente, no tiene capacidad de usar el poder para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de la agencia. La agencia gubernamental de vivienda no puede satisfacer dos de los tres criterios de control y, por ello, no controla la asociación.

Ejemplo 9

Un gobierno tiene el derecho de nombrar y cesar a la mayoría de los miembros de un organismo legal. Este poder ha sido usado por gobiernos anteriores. El gobierno actual no lo ha hecho porque no desea, por razones políticas, que se considere que interfiere en las actividades del organismo legal. En este caso, el gobierno todavía tiene derechos sustantivos, aun cuando haya optado por no usarlos.

Ejemplo 10

Un gobierno local tiene la política de que, cuando mantiene terrenos por encima de sus requerimientos, debe considerar ponerlos a disposición para viviendas a precios asequibles. El gobierno local establece los términos y condiciones para asegurar que la vivienda proporcionada se mantenga a precios asequibles y disponibles para cumplir las necesidades locales de vivienda.

De acuerdo con esta política, el gobierno local vendió parte de un solar a una asociación de vivienda por 1 u.m. para proporcionar 20 hogares a precios asequibles. El resto del solar se vendió a valor de mercado libre a un promotor privado.

El contrato entre el gobierno local y la asociación de vivienda especifica en qué puede usarse el terreno, la calidad de las promociones de vivienda, los requerimientos de gestión del rendimiento e información a presentar y el proceso para devolver el terreno no usado y resolución de disputas. El terreno debe usarse de forma congruente con la política del gobierno local para viviendas a precio asequible.

El acuerdo también tiene requerimientos con respecto al control de calidad y procesos de gestión financiera de la asociación de vivienda. La asociación de vivienda debe demostrar que tiene capacidad y autoridad para llevar a cabo las promociones. También debe demostrar el valor añadido que puede lograrse al unir los recursos del gobierno local con los de la asociación de vivienda para abordar una necesidad de un grupo de clientes concretos de una forma sostenible.

El Consejo de la asociación de vivienda se nombra por los miembros de la asociación de vivienda. El gobierno local no tiene representación en el Consejo.

Sobre la base de los hechos y circunstancias descritos anteriormente, la agencia gubernamental de vivienda no mantiene suficiente poder sobre la asociación para dirigir sus actividades relevantes y, por ello, no controla la asociación. El gobierno local puede recibir beneficios no financieros indirectos de la asociación, en tanto que los objetivos sociales del gobierno local en relación con la vivienda comunitarias a bajo costo están siendo facilitados por las actividades de la asociación de vivienda. Sin embargo, la congruencia de objetivos por sí sola es insuficiente para concluir que una entidad controla otra (véase el párrafo 36). Para tener poder sobre la asociación de vivienda el gobierno local necesitaría tener la capacidad de dirigir la asociación de vivienda para que trabajara con el gobierno local para favorecer los objetivos del gobierno local.

Ejemplo 11

Una entidad que está siendo evaluada a efectos de control tiene reuniones anuales de accionistas en las se toman decisiones para dirigir las actividades relevantes. La próxima reunión programada de accionistas es dentro de ocho meses. Sin embargo, los accionistas que de forma individual o colectiva mantienen al menos el 5 por ciento de los derechos de voto pueden convocar una reunión extraordinaria para cambiar las políticas existentes sobre las actividades relevantes, aunque los requerimientos de convocatoria a los otros accionistas implican que esta reunión no podrá celebrarse antes de 30 días. Las políticas sobre las actividades relevantes pueden cambiarse solo en reuniones de accionistas programadas o extraordinarias. Esto incluye la aprobación de ventas significativas de activos, así como la realización o disposición de inversiones significativas.

Los anteriores hechos y circunstancias se aplican a los ejemplos 11A a 11D que se describen a continuación. Cada ejemplo se considera de forma aislada.

Ejemplo 11A

Una entidad mantiene una mayoría de derechos de voto en otra entidad. Los derechos de voto de la entidad son sustantivos porque la entidad es capaz de tomar decisiones sobre la dirección de las actividades relevantes cuando necesitan tomarse. El hecho de que vayan a transcurrir 30 días antes de que la entidad pueda ejercer sus derechos de voto no impide que tenga la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes a partir del momento en que adquiere la participación.

Ejemplo 11B

Una entidad es parte de un contrato a término para adquirir la mayoría de las acciones de otra entidad. La fecha de liquidación del contrato a término es de 25 días. Los accionistas existentes no son capaces de cambiar las políticas existentes sobre las actividades relevantes porque una reunión extraordinaria no se puede mantener hasta pasados 30 días, en cuyo momento el contrato a término habrá sido liquidado. Por ello, la entidad tiene derechos que son esencialmente equivalentes a la mayoría de los accionistas del ejemplo 11A anterior (es decir, la entidad que mantiene el contrato a término puede tomar decisiones sobre la dirección de las actividades relevantes cuando necesiten tomarse). El contrato a término de la entidad es un derecho sustantivo que otorga a la entidad la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes incluso antes de que se liquide el contrato a término.

Ejemplo 11C

Una entidad mantiene una opción sustantiva para adquirir la mayoría de las acciones de otra entidad que es ejercitable en 25 días y cuyo precio es muy favorable. Se llegaría a la misma conclusión que en el ejemplo 11B.

Ejemplo 11D

Una entidad es parte de un contrato a término para adquirir la mayoría de las acciones de otra entidad sin otros derechos relacionados con ésta. La fecha de liquidación del contrato a término es dentro de seis meses. Al contrario de los ejemplos anteriores, la entidad no tiene la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes. Los accionistas existentes tienen la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes porque pueden cambiar las políticas existentes sobre dichas actividades antes de que se liquide el contrato a término.

Poder sin una mayoría de derechos de voto y derechos de voto especiales asociados con participaciones en la propiedad (párrafos GA36 y GA37)

- EI6. Los ejemplos siguientes ilustran las evaluaciones de si los derechos de voto especiales asociados a las participaciones en la propiedad en otra entidad dan lugar a poder a efectos de esta Norma.

Ejemplo 12

Un gobierno central ha privatizado una compañía y, para proteger sus intereses nacionales, ha usado un mecanismo de “acción de oro”. La “acción de oro” no tiene ningún valor ni otorga ningún derecho de porcentaje al capital de la compañía. La acción de oro señala que el control de la compañía, o un 24 por ciento de participación en la compañía no puede venderse sin el permiso del gobierno central.

El gobierno central tiene derechos protectores, no derechos sustantivos.

Ejemplo 13

Un gobierno central vendió todas sus participaciones en una compañía, pero conserva una acción de oro (con un valor nominal de una unidad monetaria). La acción de oro concedió al Secretario de Estado (como el tenedor de la acción) un 15 por ciento del accionariado de la compañía, y por consiguiente, la capacidad de bloquear cualquier potencial adquisición del negocio. También se requiere que el presidente del consejo y el director ejecutivo sean ciudadanos del país. La razón para la acción de oro fue proteger la compañía de una adquisición extranjera, principalmente sobre la base de la seguridad nacional.

El gobierno central tiene derechos protectores, no derechos sustantivos.

Ejemplo 14

Un gobierno central no posee ninguna acción en compañías de defensa. Sin embargo, ha aprobado legislación que especifica que, con respecto a las empresas que llevan a cabo actividades estratégicas para la defensa y sistema de seguridad nacional, en el caso de que los intereses fundamentales de la defensa o seguridad pudieran verse afectados de forma significativa, el gobierno podría:

- (a) imponer condiciones específicas sobre la compra de una participación en cualquier compañía -por cualquier persona-relacionadas con la seguridad de las compras y de la información, la transferencia de tecnologías y controles de exportaciones;
- (b) vetar la compra por cualquier persona -distinta del estado (tanto directa como indirectamente, de forma individual o conjunta)- de una participación en el capital en acciones con derecho a voto en cualquier compañía que, dado su tamaño, podría poner en peligro la defensa o seguridad nacional; y
- (c) vetar la adopción de resoluciones por los accionistas o el consejo de administración de cualquiera de estas compañías relacionadas con ciertas transacciones extraordinarias (tales como fusiones, escisiones, disposiciones de activos, liquidación y modificación de acuerdos normativos con respecto al propósito de la corporación o techos de propiedad del patrimonio en ciertas compañías controladas por el estado).

El gobierno central tiene derechos protectores, no derechos sustantivos, con respecto a estas compañías.

El control del consejo u otro órgano de gobierno (párrafo GA38)

- EI7. Los ejemplos siguientes ilustran las evaluaciones de si una entidad tiene el control del consejo u órgano de gobierno de otra entidad a efectos de esta Norma. La existencia de este control podría proporcionar evidencia de que una entidad tiene derechos suficientes para tener poder sobre otra entidad.

Ejemplo 15

Un museo nacional está dirigido por un consejo de fideicomisarios que son elegidos por el departamento del gobierno responsable de financiar el museo. Los fideicomisarios tienen libertad para tomar decisiones sobre las operaciones del museo.

El departamento tiene el poder de nombrar la mayoría de los fideicomisarios del museo. El departamento tiene el potencial de ejercer el poder sobre el museo.

Dependencia económica (véanse los párrafos GA41 y GA42)

- EI8. Los ejemplos siguientes ilustran las evaluaciones de si la dependencia de la financiación de otra entidad da lugar a poder en el contexto de esta Norma.

Ejemplo 16

Una institución de investigación es una de las muchas instituciones que reciben la mayoría de su financiación de un gobierno central. Las instituciones envían propuestas y la financiación se asigna a través de un proceso de licitación. La institución de investigación conserva el derecho a aceptar o rechazar la financiación.

El gobierno central no controla la institución de investigación porque ésta puede optar por rechazar la financiación del gobierno, buscando fuentes alternativas de financiación o dejar de operar.

Ejemplo 17

Una entidad de catering tiene un acuerdo vinculante para suministrar comida a una escuela propiedad del gobierno. El acuerdo es entre la compañía y la escuela. Los contratos de la escuela generan la mayoría de los ingresos de la entidad de catering. Existen requerimientos generales, establecidos en regulaciones, que son aplicables a todos los acuerdos incluyendo normas nutricionales y políticas sobre abastecimiento. Por ejemplo, los acuerdos especifican cuánto producto debe comprarse localmente.

Los acuerdos actuales son por un periodo de cinco años. Al final de este periodo, si la entidad de catering desea continuar abasteciendo las comidas de la escuela se requiere que siga un proceso de licitación y compita con otras entidades por el negocio.

La escuela no controla la entidad de catering porque ésta puede optar por dejar de suministrar comidas a la escuela, buscar otro trabajo, o dejar de operar.

Ejemplo 18

Un donante internacional financia un proyecto en un país en desarrollo. El donante usa una pequeña agencia local en el país para desarrollar el proyecto. La agencia local tiene su propio consejo de gestión pero es altamente dependiente del donante para financiarse. La agencia conserva el poder de devolver la financiación del donante.

El donante internacional no controla la agencia local porque ésta puede optar por no aceptar la financiación del donante y buscar fuentes alternativas de financiación o dejar de operar.

Derechos de voto (párrafos GA43 a GA48)

- EI9. Los ejemplos siguientes ilustran las evaluaciones de si una entidad con menos de la mayoría de los derechos de voto de otra entidad tiene la capacidad factible de dirigir las actividades relevantes de forma unilateral, y si sus derechos son suficientes para darle el poder sobre esa otra entidad a efectos de esta Norma.

Ejemplo 19

Una entidad adquiere el 48 por ciento de los derechos de voto de otra entidad. Los derechos de voto restantes se mantienen por miles de accionistas, sin que ninguno mantenga individualmente más del 1 por ciento de los derechos de voto. Ninguno de los accionistas tiene ningún acuerdo para consultar con cualquiera de los otros o tomar decisiones colectivas. Al evaluar la proporción de derechos de voto a adquirir, sobre la base de la dimensión relativa de los otros accionistas, la entidad determinó que una participación del 48 por ciento sería suficiente para darle el control. En este caso, sobre la base de la dimensión absoluta de su participación y de la dimensión relativa de los otros accionistas, la entidad concluye que tiene una participación de voto dominante suficiente para cumplir el criterio de poder sin necesidad de considerar las otras evidencias de poder.

Ejemplo 20

La entidad A mantiene el 40 por ciento de los derechos de voto de otra entidad y doce inversores distintos mantienen cada uno un 5 por ciento de los derechos de voto de ésta. Un acuerdo de accionistas concede a la entidad A el derecho a nombrar, destituir y establecer la remuneración de la gerencia responsable de dirigir las actividades relevantes. Para cambiar el acuerdo, se requiere una mayoría de voto de dos tercios de los accionistas. En este caso, la entidad A concluye que la dimensión absoluta de su participación y la dimensión relativa de los otros accionistas por sí solas no son concluyentes para determinar si tiene derechos suficientes para otorgarle poder. Sin embargo, la entidad A determina que su derecho contractual para nombrar, destituir y establecer la remuneración de la gerencia es suficiente para concluir que tiene poder sobre la otra entidad. Al evaluar si la entidad A tiene poder, no se considerará el hecho de que la entidad A pueda no haber ejercido este derecho o la probabilidad de que la entidad A ejercite su derecho a seleccionar, nombrar o destituir a la gerencia.

Ejemplo 21

La entidad A mantiene el 45 por ciento de los derechos de voto de otra entidad. Otros dos inversores mantienen cada uno el 26 por ciento de los derechos de voto de ésta. El resto de los derechos de voto los mantienen otros tres accionistas, cada uno con un 1 por ciento. No existen otros acuerdos que afecten a la toma de decisiones. En este caso, la dimensión de la participación de voto de la entidad A y su tamaño relativo con respecto a los otros accionistas son suficientes para concluir que la entidad A no tiene poder. Únicamente necesitarían cooperar dos accionistas para impedir que la entidad A dirija las actividades relevantes de la otra entidad.

Ejemplo 22

Una entidad mantiene el 35 por ciento de los derechos de voto de otra entidad. Otros tres inversores mantienen cada uno el 5 por ciento de los derechos de voto de ésta. Los derechos de voto restantes se mantienen por numerosos accionistas, sin que ninguno mantenga individualmente más del 1 por ciento de los derechos de voto. Ningún accionista tiene acuerdos para consultar con cualquiera de los otros o tomar decisiones colectivas. Las decisiones sobre las actividades relevantes de la otra entidad requieren la aprobación de la mayoría de los votos emitidos en las reuniones de accionistas correspondientes —en las correspondientes reuniones de accionistas recientes se han emitido el 75 por ciento de los derechos de voto de la otra entidad. En este caso, la participación activa de los otros accionistas en reuniones de accionistas recientes indica que la entidad no tendría la capacidad factible de dirigir de forma unilateral las actividades relevantes, independientemente de si la entidad ha dirigido las actividades relevantes porque un número suficiente de otros accionistas votaron en el mismo sentido que la entidad.

Derechos de voto potenciales (véanse los párrafos GA49 a GA52)

- EI10. Los ejemplos siguientes ilustran las evaluaciones de si los derechos de voto potenciales son sustantivos a efectos de esta Norma.

Ejemplo 23

La entidad A mantiene el 70 por ciento de los derechos de voto de otra entidad. La entidad B tiene el 30 por ciento de los derechos de voto de la otra entidad, así como una opción para adquirir la mitad de los derechos de voto de la entidad A. La opción es ejercitable para los próximos dos años a un precio fijo que es muy desfavorable (y se espera que se mantenga así por ese periodo de dos años). La entidad A ha estado ejerciendo sus votos y está dirigiendo de forma activa las actividades relevantes de la otra entidad. En este caso, la entidad A es probable que cumpla el criterio de poder porque parece tener la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes. Aunque la entidad B tiene opciones ejercitables en el momento presente para comprar derechos de voto adicionales (que, si se ejercen, le darían mayoría de derechos de voto en la otra entidad), los términos y condiciones asociadas con esas opciones son tales que las opciones no se consideran sustantivas.

Ejemplo 24

La entidad A y otros dos inversores mantienen cada uno un tercio de los derechos de voto de otra entidad. La actividad de negocio de la otra entidad está estrechamente relacionada con la entidad A. Junto con sus instrumentos de patrimonio, la entidad A también mantiene instrumentos de deuda que son convertibles en acciones ordinarias de la otra entidad en cualquier momento por un precio fijo que es desfavorable (pero no muy desfavorable). Si se convirtiera la deuda, la entidad A mantendría el 60 por ciento de los derechos de voto de la otra entidad. Si se convirtieran los instrumentos de deuda en acciones ordinarias, la entidad A se beneficiaría de la realización de sinergias. La entidad A tiene poder sobre la otra entidad porque mantiene derechos de voto sobre ésta junto con derechos de voto potenciales sustantivos que le otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes.

Poder cuando los derechos de voto o similares no tienen un efecto significativo sobre los beneficios (párrafos GA53 a GA56)

- EI11. Los ejemplos siguientes ilustran las evaluaciones de si una entidad tiene el poder en ausencia de derechos de voto o derechos similares a efectos de esta Norma.

Ejemplo 25

Un gobierno central tiene legislación que regula el establecimiento de consejos culturales y del patrimonio histórico. Estos consejos tienen un estatus legal separado y tienen responsabilidad limitada. Los poderes y objetivos de los consejos, junto con sus requerimientos de información se especifican por la legislación. La función principal de cada consejo es administrar los activos del consejo, principalmente propiedades, para el beneficio general de los beneficiarios. Se permite que los consejos gasten dinero para la promoción de la salud, educación, formación profesional y el bienestar económico y social de los beneficiarios. Los consejos tienen autoridad limitada para gastar dinero a menos que sea para un propósito específicamente mencionado en la legislación. Cada consejo debe entregar un informe financiero anual al gobierno. Los beneficiarios (como se define por cada consejo y que comprenden a personas de un área especificada) eligen a los miembros del consejo. Los fideicomisarios se nombran por un periodo de tres años por medio del voto de los beneficiarios en reuniones generales anuales. Cada consejo determina sus propias políticas y estrategias operativas y financieras. Las actividades que tienen el mayor impacto sobre el logro de los objetivos de los consejos son la gestión de la propiedad y la distribución de fondos a los beneficiarios.

El gobierno central no controla los consejos. El gobierno estaba involucrado en el establecimiento de la legislación que regula las actividades de los consejos, pero no tiene derechos sobre las actividades relevantes de los consejos.

Ejemplo 26

Cinco autoridades locales crean una empresa separada para prestar servicios compartidos a las autoridades participantes. La empresa opera bajo contrato con estas autoridades locales. El principal objetivo de la empresa es la prestación de servicios a estas autoridades locales.

La empresa es propiedad de todas las autoridades locales participantes, poseyendo cada una acción que le permite un voto. Al director ejecutivo de cada gobierno local se le permite ser un miembro del consejo de la empresa. El consejo de la empresa es responsable de la dirección estratégica, aprobación de los negocios y seguimiento del rendimiento.

Para cada actividad compartida existe un grupo asesor que es responsable de la gestión operativa y toma de decisiones en relación con esa actividad. Cada grupo asesor está formado por un representante de cada gobierno local.

Los beneficios del acuerdo de servicios compartidos son:

- mejora de los niveles y calidad del servicio;
- un enfoque congruente y coordinado para la prestación de servicios;
- reducciones del costo de apoyo y servicios de administración;
- oportunidades de desarrollar nuevas iniciativas; y
- economías de escala procedentes de una sola entidad que representa muchos consejos en el abastecimiento.

Si se establecen actividades de servicios compartidos adicionales que llevan a la necesidad de capital adicional, la empresa emitirá una clase nueva de instrumentos de patrimonio o formará una entidad controlada para mantener la participación en los nuevos activos.

La empresa cubre sus costos de dos formas. Conserva un porcentaje de los ahorros procedentes de sus actividades de compra en grandes cantidades y carga un costo de transacción administrativo de servicios proporcionados a las autoridades locales.

Ninguna de las autoridades locales controla de forma individual la empresa. Para decidir cómo contabilizar su participación en la empresa cada autoridad local necesitaría considerar si es una parte de un acuerdo conjunto como se define en la NICSP 37 *Acuerdos Conjuntos*.

Ejemplo 27

Un fideicomiso de entretenimiento fue establecido como una entidad sin ánimo de lucro, limitado por garantías, para operar y gestionar instalaciones deportivas y de entretenimiento en nombre de un gobierno local. Según los términos del acuerdo con el gobierno local, el fideicomiso de entretenimiento es responsable de la gestión operativa, prestación y desarrollo de las instalaciones deportivas y de entretenimiento de la ciudad. Se requiere que el fideicomiso opere las instalaciones de entretenimiento existentes del gobierno local. El nivel de servicio requerido, incluyendo horas de operación y niveles de personal, se especifican por el gobierno local. Las actividades de fideicomiso de entretenimiento deben ser congruentes con el plan a largo plazo del gobierno local y una parte significativa de las actividades de los fideicomisos están financiadas por el gobierno local. El fideicomiso de entretenimiento no puede crear nuevas instalaciones ni comprometerse en cualesquiera otras actividades sin la aprobación del gobierno local.

Si el fideicomiso de entretenimiento deja de operar los recursos deben distribuirse a otra entidad sin ánimo de lucro con propósitos similares. El gobierno local no es responsable de las deudas del fideicomiso de entretenimiento (su responsabilidad está limitada a una unidad monetaria).

El gobierno local controla el fideicomiso de entretenimiento. Mediante la especificación en detalle de la forma en que el fideicomiso de entretenimiento debe operar, el gobierno local ha predeterminado las actividades del fideicomiso de entretenimiento y la naturaleza de los beneficios del gobierno local.

Ejemplo 28

Un gobierno local transfiere sus centros de entretenimiento, bibliotecas y a un fideicomiso sin ánimo de lucro.

Al crear el fideicomiso el gobierno local espera beneficiarse de ahorros de costos, incremento del uso de las instalaciones por el público, un tratamiento fiscal más favorable, y un mejor acceso a la financiación restringida a las entidades sin ánimo de lucro. El fideicomiso puede decidir la naturaleza y amplitud de las instalaciones a proporcionar y puede involucrar a cualquier otro propósito sin ánimo de lucro. El consejo del fideicomiso se elige por la comunidad. El gobierno local tiene derecho a tener un representante en el consejo. Se requiere que el fideicomiso conserve cualquier resultado (ahorro) y lo use para los objetivos del fideicomiso.

El gobierno local se beneficia de las actividades del fideicomiso pero no lo controla. El gobierno local no puede dirigir la forma en que el fideicomiso usa sus recursos.

Ejemplo 29

El fideicomiso A promueve, apoya y lleva a cabo programas, acciones e iniciativas para embellecer la Ciudad A. Recibe fondos del gobierno local por varios servicios, incluyendo la eliminación de grafitis, proyectos de embellecimiento y realización de eventos medioambientales. Informa al gobierno local sobre su desempeño en la prestación de estos servicios. Si el fideicomiso no existiera el gobierno local necesitaría encontrar alguna otra forma de prestar estos servicios. El fideicomiso recibe ayuda a través de donaciones y trabajo voluntario por parte de la comunidad local, incluyendo negocios locales, escuelas, grupos e individuos de la comunidad.

El fideicomiso se estableció originalmente por un oficial electo del gobierno local.

El órgano de gobierno del gobierno local nombra todos los fideicomisarios (teniendo en consideración ciertos requerimientos tales como equilibrio de género y localización de los fideicomisarios). Existen entre cinco y 12 fideicomisarios. Los fideicomisarios nombran a los directivos.

Los cambios en la escritura del fideicomiso deben aprobarse por los fideicomisarios y el órgano de gobierno de la autoridad local.

Si el fideicomiso se liquida, los activos excedentes deben transferirse a un organismo sin ánimo de lucro similar en la misma área geográfica. Esta transferencia de activos está sujeta a la aprobación del gobierno local.

El gobierno local tiene una mezcla de derechos sobre el fideicomiso, incluyendo derechos a:

- (a) nombrar, reasignar o cesar a miembros del personal clave de la administración del fideicomiso que tienen la capacidad de dirigir las actividades relevantes;
- (b) aprobar o vetar los presupuestos operativos y de capital relacionados con las actividades relevantes del fideicomiso; y
- (c) vetar cambios clave en el fideicomiso, tales como la venta de un activo importante o del fideicomiso como un todo.

El gobierno local puede dirigir las actividades relevantes (los servicios) del fideicomiso a través de sus acuerdos de forma que puede afectar los costos y calidad de los servicios prestados. El gobierno local está expuesto a rendimientos variables (los efectos económicos y la calidad del servicio). Puesto que usa su poder para afectar estos rendimientos, el gobierno local controla el fideicomiso.

Ejemplo 30

La entidad A es un organismo del sector público que promueve la construcción de casas nuevas, la reparación y modernización de viviendas existentes, y la mejora de viviendas y condiciones de vida. También facilita el acceso a la financiación de vivienda y promueve la competencia y la eficiencia en la provisión de financiación de vivienda.

La entidad A estableció un fideicomiso separado que tiene objetivos detalladamente definidos. Las funciones del fideicomiso son adquirir participaciones en préstamos de vivienda elegibles y emitir bonos hipotecarios. La entidad A garantiza los bonos emitidos por el fideicomiso, pero no proporciona financiación para gasto corriente - el fideicomiso financia sus actividades a través de los ingresos de sus inversiones. Si el fideicomiso se liquida los activos del fideicomiso se distribuirán a una o más organizaciones sin ánimo de lucro. La entidad A no tiene derechos de toma de decisiones operativas sobre las actividades del fideicomiso.

La entidad A tiene poder sobre las actividades relevantes del fideicomiso porque determinó las actividades relevantes del fideicomiso cuando lo estableció. La entidad A también está expuesta a beneficios variables a través de su exposición a los bonos garantizados y porque las actividades del fideicomiso, determinadas por la entidad A al establecer el fideicomiso, ayudan a la entidad A a lograr sus objetivos.

Ejemplo 31

Una agencia de financiación se estableció por ley. Diez autoridades locales son propietarias de dicha agencia junto con el gobierno central. Opera con fines lucrativos. La agencia de financiación obtendrá financiación a través de deuda y proporcionará esa financiación a las autoridades locales que participan. Su principal propósito es proporcionar costos de financiación más eficientes y fuentes de financiación diversificadas para las autoridades locales. Puede realizar cualquier otra actividad considerada por el consejo que esté razonablemente relacionada, secundaria o conectada con ese negocio.

Los principales beneficios para las autoridades locales participantes son la reducción de los costos por préstamos. El consejo de la agencia de financiación puede decidir pagar dividendos pero se espera que estos pagos sean bajos.

El consejo es responsable de la dirección estratégica y el control de las actividades de la agencia de financiación. El consejo comprenderá entre cuatro y siete directores con una mayoría de directores independientes.

Existe también un consejo de accionistas que está formado por diez designados entre los accionistas (incluyendo un designado del gobierno central). El papel del consejo de accionista es:

- revisar el rendimiento de la agencia de financiación y el Consejo, e informar a los accionistas sobre ese rendimiento;
- hacer recomendaciones a los accionistas sobre el nombramiento, cese, sustitución y remuneración de los directores; y
- coordinar las decisiones de gobierno de los accionistas.

La agencia de financiación compra valores de deuda de acuerdo con sus políticas de préstamo o inversión, como se aprueben por el consejo o los accionistas.

Para participar en la agencia de financiación como una autoridad del accionariado principal, cada gobierno local realizó una inversión de capital inicial de 100.000 u.m., proporcionó seguridad contra futuros impuestos a la propiedad y estuvo de acuerdo en obtener una parte de sus necesidades de préstamo de la agencia de financiación por un periodo de tres años.

Ni el gobierno central ni las autoridades locales participantes controlan la agencia de financiación. Para decidir cómo contabilizar su participación en la agencia de financiación el gobierno central y las autoridades locales participantes necesitarían considerar si son una parte de un acuerdo conjunto como se define en la NICSP 37.

Ejemplo 32

La única actividad de negocio de la entidad A, tal como se especifica en sus documentos de constitución, es comprar derechos por cobrar y administrarlos diariamente para la entidad B. La administración diaria incluye el cobro y transferencia de los pagos del principal e intereses a medida que se realizan. En caso de incumplimiento de un derecho por cobrar, la entidad A vende de forma automática el derecho por cobrar a la entidad B según lo acordado de forma separada en un acuerdo de venta entre las entidades A y B. La única actividad relevante es gestionar los derechos por cobrar hasta que haya incumplimiento porque es la única actividad que afecta de forma significativa a los rendimientos de la entidad A. La gestión de los derechos por cobrar antes del incumplimiento no es una actividad relevante porque no requiere tomar decisiones sustantivas que puedan afectar de forma significativa a los rendimientos financieros de la entidad A—las actividades anteriores al incumplimiento están predeterminadas y conllevan solo cobrar los flujos de efectivo cuando sean exigibles y transferirlos a la entidad B. Por ello, al evaluar las actividades globales de la entidad A que afectan de forma significativa a los rendimientos de ésta, solo se debe considerar el derecho de la Entidad B a gestionar los activos hasta que haya incumplimiento. En este ejemplo, el diseño de la entidad A asegura que la entidad B tiene autoridad para tomar decisiones sobre las actividades que afectan de forma significativa el rendimiento financiero en el momento exacto en que se requiere esta autoridad para tomar decisiones. Los términos del acuerdo de venta son esenciales para la transacción en su conjunto y la constitución de la entidad A. Por ello, los términos del acuerdo de venta junto con los documentos de constitución de la entidad A llevan a la conclusión de que la entidad B tiene poder sobre la entidad A aun cuando la entidad B solo obtenga la propiedad de los derechos por cobrar cuando haya incumplimiento y gestione los derechos por cobrar incumplidos al margen de los límites legales de la entidad A.

Exposición, o derecho, a beneficios variables de otra entidad (párrafo GA57)

- EI12. Los ejemplos siguientes ilustran las evaluaciones de si una entidad recibe beneficios variables de otra entidad a efectos de esta Norma.

Ejemplo 33

La investigación ha mostrado que las políticas favorables a familias en universidades, que incluyen la provisión de servicios educativos de calidad a la infancia, son fundamentales para atraer y conservar estudiantes y personal. Esto es particularmente importante para atraer personal de alto nivel y estudiantes posgraduados, que a cambio ayudan conservar la

reputación de la Universidad y su capacidad para obtener financiación de investigación.

Los antecedentes anteriores son relevantes para los ejemplos 33A y 33B que se describen a continuación. Cada ejemplo se considera de forma aislada.

Ejemplo 33A

La Universidad A ha establecido siete guarderías (aunque la Universidad A recibe fondos gubernamentales para sus programas de educación, las guarderías se han establecido por la universidad, no por el gobierno). Las guarderías operan en edificios propiedad de la Universidad. Cada una tiene su propio gerente, personal y presupuesto. Las guarderías pueden utilizarse solo por el personal de la universidad y los estudiantes. La Universidad es el proveedor autorizado de los servicios de guardería. La Universidad tiene el derecho a cerrarlas o reubicarlas en otros inmuebles. Puesto que la guardería está en una propiedad de la universidad, se requiere que el personal y los padres cumplan con las políticas sanitarias y de seguridad de la Universidad. El equipo de gestión de las guarderías tiene la capacidad de determinar todas las demás políticas operativas.

La Universidad A recibe beneficios no financieros por disponer de servicios de guardería en el campus. Aunque la Universidad A no está involucrada en la gestión diaria de los centros, puede cerrarlos o cambiar las horas en que operan.

La Universidad controla las guarderías.

Ejemplo 33B

La Universidad B ha cedido de forma gratuita un edificio para la prestación de servicios de guardería en los terrenos de la Universidad. Los servicios de guardería se prestan por una sociedad registrada legalmente. Todos los padres que utilizan la guardería son miembros de la sociedad. Los miembros nombran el Consejo de la sociedad registrada legalmente y se ocupan de las políticas operativas y financieras de la guardería. La guardería puede usarse por el personal, estudiantes y público en general, teniendo los estudiantes prioridad. Puesto que la guardería está en una propiedad de la Universidad, se requiere que el personal y los padres cumplan con las políticas sanitarias y de seguridad de la Universidad. La sociedad registrada legalmente es el proveedor autorizado de los servicios de guardería. Si la sociedad registrada legalmente deja de operar, sus recursos deben distribuirse a una organización no lucrativa similar. La sociedad registrada legalmente podría optar por no usar los edificios de la Universidad para proporcionar sus servicios.

Aunque la Universidad recibe beneficios no financieros por disponer de

servicios de guardería en el campus no tiene poder para dirigir las actividades relevantes de la sociedad registrada legalmente. Los miembros de la sociedad registrada legalmente, que son los padres de los niños, tienen el poder de dirigir las actividades relevantes de la sociedad registrada legalmente. La Universidad no controla la sociedad registrada legalmente.

Vinculación entre poder y beneficios

Poder delegado (párrafos GA60 a GA63)

EI13. Los ejemplos siguientes ilustran las evaluaciones de si una entidad está actuando como un principal o un agente a efectos de esta Norma.

Ejemplo 34

Un departamento gubernamental puede ser responsable de la supervisión del rendimiento de otra entidad del sector público. El papel del departamento que realiza la supervisión es asegurarse de que el enfoque de la otra entidad es congruente con los objetivos del gobierno, proporcionar a los Ministros garantía de calidad sobre la prestación y resultados y evaluar e informar al Ministro de cualquier riesgo. El departamento tiene un acuerdo explícito con el Ministro que establece sus responsabilidades de supervisión. El departamento tiene la autoridad de solicitar información de la otra entidad y proporciona asesoramiento al Ministro sobre solicitudes de financiación de esta entidad. El departamento también asesora al Ministro sobre si debe permitirse que la otra entidad realice ciertas actividades. El departamento actúa como un agente del Ministro.

Ejemplo 35

Un gobierno provincial establece un fideicomiso para coordinar los esfuerzos de captación de fondos en beneficio de programas sanitarios y otras iniciativas de salud en la región. El fideicomiso también invierte y gestiona fondos para donaciones finalistas. Los fondos captados se aplican a hospitales del gobierno e instalaciones de la tercera edad de la región.

El gobierno provincial nombra a todos los fideicomisarios del consejo del fideicomiso y financia los costos operativos de éste. El fideicomiso está registrado como una entidad sin ánimo de lucro y está exento del impuesto a las ganancias.

Sobre la base del siguiente análisis, el gobierno provincial controla el fideicomiso:

- (a) El gobierno provincial puede dar instrucciones a los fideicomisarios, y éstos tienen la potestad presente de dirigir las actividades relevantes del fideicomiso. Los fideicomisarios tienen poder sobre el fideicomiso y el gobierno provincial puede sustituirlos a su voluntad. La obligación fiduciaria de los fideicomisarios de actuar en el mejor interés de los beneficiarios no impide que el gobierno provincial tenga poder sobre el fideicomiso;
- (b) el gobierno provincial tiene exposición y derecho a beneficios variables por su implicación con el fideicomiso;
- (c) el gobierno provincial puede usar su poder sobre el fideicomiso para afectar la naturaleza o importe de los beneficios del fideicomiso; y
- (d) las actividades del fideicomiso son complementarias a las del gobierno provincial.

Ejemplo 36

Un organismo legal se establece según la legislación para prestar servicios a la comunidad. El organismo legal tiene un consejo de gobierno que supervisa las operaciones del organismo y es responsable de las actividades diarias. El Ministro de Sanidad del gobierno provincial nombra al consejo de gobierno del organismo legal y, sujeto a la aprobación del Ministro, el consejo de gobierno del organismo legal nombra al director ejecutivo del organismo.

El Departamento de Sanidad del gobierno provincial actúa como el “gerente del sistema” para el sistema de sanidad pública provincial. Este papel incluye:

- (a) el liderazgo estratégico, tal como el desarrollo de los planes provinciales del servicio de sanidad;
- (b) las indicaciones para la prestación de los servicios de sanidad, tales como llevar a cabo acuerdos de servicios, aprobación de obras y gestión de las relaciones industriales provinciales, incluyendo los términos y condiciones del empleo para los empleados del organismo legal; y
- (c) el seguimiento del rendimiento (por ejemplo, calidad de los servicios de sanidad y datos financieros) de la autoridad y llevar a cabo acciones correctoras cuando el rendimiento no cumple las medidas de desempeño especificadas.

Se requiere de forma específica la aprobación del Ministro para las siguientes decisiones importantes:

- (a) realización de acuerdos de servicios dentro del organismo;
- (b) emisión de directrices de servicios de sanidad vinculantes;
- (c) finalización de los planes de servicios de sanidad y planificación de obras; y
- (d) empleo y remuneración del personal ejecutivo del organismo legal.

El Departamento de Sanidad recibe todos sus fondos de capital y de operación del gobierno provincial.

Sobre la base de los hechos y circunstancias señalados anteriormente, el Departamento de Sanidad generalmente actúa como un agente del Ministro en relación con el organismo legal. Esto es evidente por la autoridad restringida de toma de decisiones mantenida por el Departamento. El Departamento de Sanidad no controla al organismo legal.

Como el Ministro nombra al consejo de gobierno del organismo legal y aprueba las decisiones importantes que afectan las actividades del organismo, el Ministro tiene el poder de dirigir sus actividades relevantes.

Suponiendo que los otros criterios de control (rendimientos variables y vinculación entre poder y beneficios) se satisfacen, como sería de esperar, entonces el Ministro controlaría el organismo legal. Como consecuencia, el organismo legal se consolidaría en los estados financieros con propósito general del gobierno provincial en su conjunto.

Ejemplo 37

Los hechos son los mismos que en el Ejemplo 36 excepto que:

- (a) El Ministro ha delegado el poder de nombrar a los miembros del consejo de gobierno del organismo legal al jefe del Departamento de Sanidad;
- (b) el nombramiento del director ejecutivo del organismo legal por el consejo de gobierno no requiere la aprobación del Ministro;
- (c) el Ministro ha delegado el poder de aprobar las decisiones importantes al jefe del Departamento de Sanidad; y
- (d) las evaluaciones del rendimiento del Departamento de Sanidad incluyen el desempeño del organismo legal.

El Ministro podría ejercer los poderes que han sido delegados al jefe del Departamento de Sanidad, pero en la práctica, es improbable que lo haga.

En este ejemplo, el alcance de la autoridad de la toma las decisiones mantenida por el Departamento de Sanidad se ha incrementado significativamente como consecuencia de las delegaciones por el Ministro al jefe del Departamento de Sanidad. Como el Departamento de Sanidad actúa como un principal según las delegaciones, el Departamento tiene la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes del organismo legal para lograr los objetivos del servicio de sanidad del Departamento de Sanidad. Puesto que el Departamento de Sanidad también tiene la capacidad de usar su poder sobre la autoridad para afectar la naturaleza o importe de los beneficios del Departamento, éste controla el organismo legal.

Ejemplo 38

El jefe del departamento del gobierno relacionado con las finanzas y los impuestos (el Tesoro) es designado por ley como el fideicomisario que gestiona un número de fondos de inversión. Los fondos de inversión se financian mediante impuestos designados y se usan para prestar programas federales de bienestar social. El Tesoro recauda la mayoría de los ingresos por impuestos designados que se relacionan con estos fondos. Otras agencias también recaudan algunos ingresos y los envían al Tesoro.

La responsabilidad para la administración de los fondos está delegada en el Tesoro. Para cada uno de los fondos, el Tesoro invierte inmediatamente

todos los cobros abonados al fondo y mantiene los activos invertidos en un fideicomiso designado hasta que necesita el dinero la agencia correspondiente.

Cuando las agencias correspondientes determinan que necesitan el dinero, el Tesoro rescata los valores de los saldos de inversión de los fondos y transfiere el efectivo obtenido, incluyendo los intereses generados por las inversiones, a las cuentas del programa para desembolsos de la agencia. El Tesoro proporciona información mensual y periódica de otro tipo a cada agencia. El Tesoro carga una comisión de gestión por sus servicios.

El Tesoro no controla los fondos.

Ejemplo 39

Un gobierno local administra diez fondos, cada uno relacionado con un distrito específico. Los fondos mantienen activos especificados (tales como terrenos, propiedades e inversiones) que pertenecían a los distritos que anteriormente tenían su propio gobierno local, pero que han sido agrupados con otros distritos. Los fondos reciben los ingresos asociados con los activos y ciertos impuestos tales como los impuestos sobre la propiedad para ese distrito. Los derechos de los fondos a mantener estos activos especificados y recibir los ingresos especificados se establecen en la legislación. Los activos e ingresos del fondo pueden aplicarse solamente en beneficio de los habitantes de los antiguos distritos.

El gobierno local tiene amplia discreción sobre el gasto de los fondos. Los fondos deben aplicarse en beneficio de la comunidad de forma tal que, empleando un juicio razonable, en opinión del gobierno local el uso sea adecuado y tenga en cuenta los intereses de los habitantes del antiguo distrito. El gobierno local puede aplicar el fondo a gastos no cubiertos por los impuestos del consejo. Los desembolsos cargados al fondo deben ser para fines permitidos por la ley.

Los fondos están controlados por el gobierno local.

Ejemplo 40

Un fondo soberano (el fondo) es un fondo permanente constituido, gestionado por una corporación gubernamental. La legislación establece que el fondo tiene derecho a recibir al menos el 25% de los recursos de las ventas de petróleo. El fondo destina una cierta participación de estos ingresos a beneficiar a las generaciones presentes y futuras de ciudadanos.

La corporación gestiona los activos del fondo y de algunas otras inversiones del estado y se le remunera por hacerlo. La corporación no puede gastar los ingresos del fondo. Las decisiones de gasto de los ingresos del fondo las toma el Parlamento. Cada año, los ingresos del

fondo se dividen entre gastos operativos y un pago anual a residentes que cumplen ciertos criterios especificados en la legislación.

La corporación no controla el fondo soberano. Actúa solo como un agente.

Ejemplo 41

Un decisor (gerente del fondo) establece, comercializa y gestiona un fondo regulado, cotizado en un mercado público de acuerdo con parámetros definidos y establecidos de forma detallada en el mandato de inversión tal como requieren sus leyes y regulaciones locales. El fondo se comercializó a los inversores como una inversión en una cartera diversificada de valores de patrimonio de entidades cotizadas en mercados públicos. Dentro de los parámetros definidos, el gerente del fondo tiene libertad sobre los activos en los que invertir. El gerente del fondo ha realizado una inversión proporcional del 10 por ciento en el fondo y recibe una comisión basada en el mercado por sus servicios igual al 1 por ciento del valor de los activos netos del fondo. Las comisiones son acordes con los servicios prestados. El gerente del fondo no tiene ninguna obligación de financiar pérdidas por encima del 10 por ciento de su inversión. No se requiere que el fondo establezca, y no ha establecido, un consejo de administración independiente. Los inversores no mantienen ningún derecho sustantivo que afectaría a la autoridad para tomar decisiones del gerente del fondo, pero pueden rescatar sus participaciones dentro de límites particulares establecidos por el fondo.

Aunque operando dentro de los parámetros establecidos en el mandato de inversión y de acuerdo con los requerimientos de regulación, el gerente del fondo tiene derechos de toma de decisiones que le otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes del fondo -los inversores no mantienen derechos sustantivos que puedan afectar la autoridad para tomar decisiones del gerente del fondo. El gerente del fondo recibe una comisión basada en el mercado por sus servicios que es acorde con los servicios prestados y tiene también una inversión proporcional en el fondo. La remuneración y su inversión exponen al gerente del fondo a la variabilidad de los beneficios de las actividades del fondo sin crear una exposición que sea tan significativa que indique que el gerente del fondo es un principal.

En este ejemplo, la consideración de la exposición del gerente del fondo a la variabilidad de beneficios del fondo junto con su autoridad para tomar decisiones dentro de parámetros restringidos indica que el gerente del fondo es un agente. Por ello, el gerente del fondo concluye que no controla el fondo.

Ejemplo 42

Un decisor establece, comercializa y gestiona un fondo que proporciona oportunidades de inversión a un número de inversores. Un decisor (gerente del fondo) debe tomar decisiones en el mejor interés de todos los inversores y según los acuerdos que gobiernan el fondo. No obstante, el gerente del fondo tiene amplia libertad para tomar decisiones. El gerente del fondo recibe una comisión basada en el mercado por sus servicios igual al 1 por ciento de los activos gestionados y del 20 por ciento de todas las ganancias del fondo si se logra un nivel especificado de ganancia. Las comisiones son acordes con los servicios prestados.

Aunque debe tomar decisiones en el mejor interés de todos los inversores, el gerente del fondo tiene amplia autoridad para tomar decisiones para dirigir las actividades relevantes del fondo. Al gerente del fondo se le pagan comisiones fijas y relacionadas con el rendimiento que son acordes con los servicios prestados. Además, la remuneración alinea los intereses del gerente del fondo con los de los otros inversores para incrementar el valor del fondo, sin crear exposición a la variabilidad de los beneficios de las actividades del fondo que sea tan significativa que la remuneración, cuando se considera aisladamente, indique que el gerente del fondo es un principal.

Los anteriores hechos y circunstancias y análisis se aplican a los ejemplos 42A a 42C que se describen a continuación. Cada ejemplo se considera de forma aislada.

Ejemplo 42A

El gerente del fondo también tiene una inversión del 2 por ciento en el fondo que alinea sus intereses con los de los otros inversores. El gerente del fondo no tiene ninguna obligación de financiar pérdidas por encima de su inversión del 2 por ciento. Los inversores pueden destituir al gerente del fondo por mayoría simple de voto, pero solo por infracción del contrato.

La inversión del 2 por ciento del gerente del fondo incrementa su exposición a la variabilidad de los beneficios de las actividades del fondo sin crear una exposición que sea tan significativa que indique que el gerente del fondo es un principal. Los derechos de los otros inversores a destituir al gerente del fondo se consideran derechos protectores porque solo son ejercitables en caso de infracción del contrato. En este ejemplo, aunque el gerente del fondo tiene amplia autoridad para tomar decisiones y está expuesto a la variabilidad de los beneficios por su participación y remuneración, la exposición del gerente de fondo indica que éste es un agente. Por ello, el gerente del fondo concluye que no controla el fondo.

Ejemplo 42B

El gerente del fondo tiene una inversión proporcional más sustancial en el fondo, pero no tiene ninguna obligación de financiar pérdidas por encima de esa inversión. Los inversores pueden destituir al gerente del fondo por mayoría simple de voto, pero solo por infracción del contrato.

En este ejemplo, los derechos de los otros inversores a cesar al gerente del fondo se consideran derechos protectores porque solo son ejercitables en caso de infracción del contrato. Aunque se pagan al gerente del fondo comisiones fijas y relacionadas con el rendimiento que son acordes con los servicios prestados, la combinación de la inversión del gerente de fondo junto con su remuneración podrían crear una exposición a la variabilidad de los beneficios de las actividades del fondo tan significativa que indique que el gerente del fondo es un principal. Cuanto mayor sea la magnitud de los intereses económicos del gerente del fondo, y la variabilidad asociada con éstos (considerando su remuneración y otros intereses en su totalidad), mayor será el énfasis que pondría el gerente del fondo en dichos intereses económicos en el análisis, y mayor será la probabilidad de que el gerente del fondo sea un principal.

Por ejemplo, habiendo considerado su remuneración y los otros factores, el gerente del fondo puede considerar que un 20 por ciento de inversión sea suficiente para concluir que controla el fondo. Sin embargo, en circunstancias diferentes (es decir, si la remuneración u otros factores son diferentes), puede surgir control cuando el nivel de inversión sea diferente.

Ejemplo 42C

El gerente del fondo tiene una inversión proporcional del 20 por ciento en el fondo, pero no tiene ninguna obligación de financiar pérdidas por encima de su inversión del 20 por ciento. El fondo tiene un consejo de administración, cuyos miembros son independientes del gerente del fondo y son nombrados por los otros inversores. El consejo nombra anualmente al gerente de fondo. Si el consejo decide no renovar el contrato del gerente de fondo, los servicios prestados por éste podrían prestarse por otros gerentes del sector.

Aunque se pagan al gerente del fondo comisiones fijas y relacionadas con el rendimiento que son acordes con los servicios prestados, la combinación de la inversión del 20 por ciento del gerente de fondo junto con su remuneración podrían crear una exposición a la variabilidad de los beneficios de las actividades del fondo tan significativa que indique que el gerente del fondo es un principal. Sin embargo, los inversores tienen derechos sustantivos para destituir al gerente del fondo -el consejo de administración proporciona un mecanismo para asegurar que los inversores pueden cesar al gerente del fondo si decidieran hacerlo.

En este ejemplo, el gerente del fondo pone en el análisis mayor énfasis en los derechos de destitución sustantivos. Por ello, aunque el gerente del fondo tiene amplia autoridad para tomar decisiones y está expuesto a la variabilidad de los beneficios del fondo por remuneración e inversión, los derechos sustantivos mantenidos por los otros inversores indican que el gerente del fondo es un agente. Por ello, el gerente del fondo concluye que no controla el fondo.

Ejemplo 43

Una Entidad A se crea para comprar una cartera de valores garantizados por activos a tasa fija, financiada por instrumentos de deuda a tasa fija e instrumentos de patrimonio. Los instrumentos de patrimonio se diseñan para proporcionar protección de las primeras pérdidas a los inversores de deuda y recibir los beneficios residuales de la Entidad A. La transacción se comercializó entre inversores de deuda potenciales como una inversión en una cartera de valores garantizados por activos con exposición al riesgo de crédito asociado con el posible incumplimiento de los emisores de los valores garantizados por activos de la cartera y al riesgo de tasa de interés asociado con la gestión de la cartera. En el momento de la formación, los instrumentos de patrimonio representan el 10 por ciento del valor de los activos comprados. Un decisor (el gerente de los activos) gestiona la cartera de activos de forma activa tomando decisiones de inversión dentro de los parámetros establecidos en el folleto informativo de la Entidad A. Por esos servicios, el gerente de los activos recibe una comisión fija basada en el mercado (es decir, un 1 por ciento de los activos que gestiona) y comisiones relacionadas con el rendimiento (es decir, un 10 por ciento de las ganancias) si las ganancias de la Entidad A superan un nivel especificado. Las comisiones son acordes con los servicios prestados. El gerente de los activos mantiene un 35 por ciento de los instrumentos de patrimonio en la Entidad A. El 65 por ciento restante de los instrumentos de patrimonio, y todos los instrumentos de deuda de la Entidad A, se mantienen por un gran número de inversores ampliamente dispersos que no son partes relacionadas. El gerente de los activos puede ser destituido, sin motivo, por decisión de los otros inversores por mayoría simple.

Al gerente del fondo se le pagan comisiones fijas y relacionadas con el rendimiento que son acordes con los servicios prestados. La remuneración alinea los intereses del gerente de fondo con los de los otros inversores para incrementar el valor del fondo. El gerente de los activos tiene exposición a la variabilidad de los rendimientos procedentes de las actividades del fondo porque mantiene el 35 por ciento de los instrumentos de patrimonio y por su remuneración.

Aunque opera dentro de los parámetros establecidos en el folleto informativo de la Entidad A, el gerente de los activos tiene la capacidad presente de tomar decisiones de inversión que afectan de forma significativa a los beneficios en forma de rendimientos de la Entidad A— los derechos de destitución mantenidos por los otros inversores tienen poco peso en el análisis porque esos derechos se mantienen por un gran número de inversores ampliamente dispersos. En este ejemplo, el gerente de los activos pone mayor énfasis en su exposición a la variabilidad de los rendimientos del fondo procedentes de su participación en los activos netos/patrimonio, que se subordina a los instrumentos de deuda. La participación del 35 por ciento de los instrumentos de patrimonio crea una exposición subordinada a pérdidas y derechos procedentes de los rendimientos de la Entidad A, que son tan significativos que indican que el gerente de los activos es el principal. Por ello, el gerente de los activos concluye que controla la Entidad A.

Ejemplo 44

Un decisor (el patrocinador) patrocina una entidad conducto multi-venta, que emite instrumentos de deuda a corto plazo a inversores que no son partes relacionadas. La transacción se comercializó a inversores potenciales como una inversión en una cartera de activos a medio plazo con tasas altas con exposición mínima al riesgo de crédito asociado con el posible incumplimiento de los emisores de los activos de la cartera. Varios transferidores venden carteras de activos a medio plazo de alta calidad a la entidad conducto. Cada transferidor atiende el servicio de la cartera de activos que vende a la entidad conducto y gestiona los derechos por cobrar en el momento del incumplimiento por una comisión de administración basada en el mercado. Cada transferidor también proporciona protección de las primeras pérdidas contra las pérdidas de créditos procedentes de su cartera de activos mediante una garantía de los activos transferidos a la entidad conducto superior a la necesaria. El patrocinador establece los términos de la entidad conducto y gestiona las operaciones de ésta por una comisión basada en el mercado. La comisión es acorde con los servicios prestados. El patrocinador aprueba a los vendedores a los que se les permite vender a la entidad conducto, aprueba los activos a comprar por dicha entidad conducto y toma decisiones sobre la financiación de ésta. El patrocinador debe actuar en el mejor interés de todos los inversores.

El patrocinador tiene derecho a los beneficios residuales de la entidad conducto y también le proporciona a la entidad conducto mejoras de crédito y liquidez. La mejora del crédito proporcionada por el patrocinador absorbe pérdidas de hasta el 5 por ciento de todos los activos de la entidad conducto después de que las pérdidas sean absorbidas por los transferidores. Las mejoras de liquidez no se adelantan contra los activos incumplidos. Los inversores no mantienen derechos sustantivos que podrían afectar a la autoridad para tomar decisiones del patrocinador.

Aun cuando se paga al patrocinador una comisión basada en el mercado por sus servicios que es acorde con los servicios prestados, éste está expuesto a la variabilidad de los beneficios por las actividades de la entidad conducto debido a sus derechos a los beneficios residuales de la entidad conducto y la provisión de mejoras de crédito y liquidez (es decir, la entidad conducto está expuesta al riesgo de liquidez por utilizar instrumentos de deuda a corto plazo para financiar activos a medio plazo). Aun cuando cada uno de los transferidores tenga derechos para la toma de decisiones que afectan al valor de los activos de la entidad conducto, el patrocinador tiene una autoridad amplia para tomar decisiones que le otorga la capacidad presente de dirigir las actividades que afectan de forma más significativa a los beneficios de la entidad conducto [es decir, el patrocinador estableció los términos de la entidad conducto, tiene el derecho a tomar decisiones sobre los activos (aprobación de los activos comprados y de los transferidores de esos activos) y la financiación de la entidad conducto (cuya nueva inversión debe financiarse de forma regular)]. El derecho a los beneficios residuales de la entidad conducto y la provisión de mejoras de crédito y liquidez exponen al patrocinador a la variabilidad de los beneficios de las actividades de la entidad conducto que es diferente de la de los otros inversores. Por consiguiente, esa exposición indica que el patrocinador es un principal y, por ello, el patrocinador concluye que controla la entidad conducto. La obligación del patrocinador de actuar en el mejor interés de todos los inversores no impide que el patrocinador sea un principal.

Requerimientos de contabilización: pérdida de control (párrafos 52 a 55A)

EI13A. El siguiente ejemplo ilustra el tratamiento de una venta de una participación en una entidad controlada que no contiene una operación.

Ejemplo 44A

Una entidad controladora tiene una participación del 100 por ciento en una entidad controlada que no contiene una operación. La entidad controladora vende el 70 por ciento de su participación en la entidad

controlada a una asociada en la cual tiene una participación del 20 por ciento. Como consecuencia de esta transacción la entidad controladora pierde el control de la entidad controlada. El importe en libros de los activos netos de la subsidiaria es de 100 u.m. y el importe en libros de la participación vendida es de 70 u.m. ($70 \text{ u.m.} = 100 \text{ u.m.} \times 70\%$). El valor razonable de la contraprestación recibida es de 210 u.m., que es también el valor razonable de la participación vendida. La inversión conservada en la antigua entidad controlada es una asociada contabilizada utilizando el método de la participación y su valor razonable es de 90 u.m. La ganancia determinada de acuerdo con los párrafos 54 y 55, antes de la eliminación requerida por el párrafo 55A, es de 200 u.m. ($200 \text{ u.m.} = 210 \text{ u.m.} + 90 \text{ u.m.} - 100 \text{ u.m.}$). Esta ganancia comprende dos partes:

- (a) La ganancia (140 u.m.) que procede de la venta a la asociada de la participación del 70 por ciento en la entidad controlada. Esta ganancia es la diferencia entre el valor razonable de la contraprestación recibida (210 u.m.) y el importe en libros de la participación vendida (70 u.m.). De acuerdo con el párrafo 55A, la entidad controladora reconoce en su resultado (ahorro o desahorro) el importe de la ganancia atribuible a las participaciones en la asociada de otros inversores no relacionados con el inversor. Esto es el 80 por ciento de esta ganancia, eso es 112 u.m. ($112 \text{ u.m.} = 140 \text{ u.m.} \times 80\%$). El 20 por ciento que resta de la ganancia ($28 \text{ u.m.} = 140 \text{ u.m.} \times 20\%$) se elimina contra el importe en libros de la inversión en la asociada existente.
- (b) La ganancia (60 u.m.) que procede de la nueva medición a valor razonable de la inversión directamente conservada en la antigua entidad controlada. Esta ganancia es la diferencia entre el valor razonable de la inversión conservada en la antigua entidad controlada (90 u.m.) y el 30 por ciento del importe en libros de los activos netos de la entidad controlada ($30 \text{ u.m.} = 100 \text{ u.m.} \times 30\%$). De acuerdo con el párrafo 55A, la entidad controladora reconoce en su resultado (ahorro o desahorro) el importe de la ganancia atribuible a las participaciones en la nueva asociada de otros inversores no relacionados con el inversor. Esto es el 56 por ciento ($70\% \times 80\%$) de la ganancia, es decir, 34 u.m. ($34 \text{ u.m.} = 60 \text{ u.m.} \times 56\%$). El 44 por ciento que resta de la ganancia 26 u.m. ($26 \text{ u.m.} = 60 \text{ u.m.} \times 44\%$) se elimina contra el importe en libros de la inversión conservada en la antigua entidad controlada.

Entidades de inversión (párrafos GA88 a GA106)

- EI14. Los ejemplos siguientes ilustran las evaluaciones de si una entidad es una entidad de inversión a efectos de esta Norma.

Ejemplo 45

Una entidad, Sociedad en Comandita, se forma en 20X1 como una sociedad en comandita con una vida de 10 años. En el memorando de oferta señala que el propósito de la Sociedad en Comandita es invertir en entidades con potencial de crecimiento rápido, con el objetivo de realizar apreciaciones del capital a lo largo de su vida. La Entidad SC (el socio colectivo de la Sociedad en Comandita) proporciona el 1 por ciento del capital de la Sociedad en Comandita y tiene la responsabilidad de identificar las inversiones adecuadas para la sociedad. Aproximadamente 75 socios con responsabilidad limitada, que no están relacionados con la Entidad SC, proporcionan el 99 por ciento del capital de la sociedad.

La Sociedad en Comandita comienza sus actividades de inversión en 20X1. Sin embargo, no identifica inversiones adecuadas hasta finales de 20X1. En 20X2 la Sociedad en Comandita adquiere una participación controladora en una entidad, Corporación ABC. La Sociedad en Comandita no es capaz de cerrar otra transacción de inversión hasta 20X3, momento en que adquiere participaciones en el patrimonio de cinco empresas operativas adicionales. La Sociedad en Comandita no lleva a cabo otras actividades distintas a la adquisición de estas participaciones en el patrimonio. La Sociedad en Comandita mide y evalúa sus inversiones sobre la base del valor razonable y esta información la proporciona a la Entidad SC y a los inversores externos.

La Sociedad en Comandita tiene previsto disponer de sus participaciones en cada una de sus participadas a lo largo de los 10 años de vida señalada para la sociedad. Estas disposiciones incluyen la venta total en efectivo, la distribución de los títulos de patrimonio cotizados a los inversores siguiendo la exitosa oferta pública de los títulos de las participadas y la venta de las inversiones al público u otras entidades no relacionadas.

A partir de la información proporcionada, la Sociedad en Comandita cumple la definición de una entidad de inversión desde su constitución en 20X1 a 31 de diciembre de 20X3 porque se dan las condiciones siguientes:

- (a) la Sociedad en Comandita ha obtenido fondos de socios con responsabilidad limitada y está prestando a dichos socios servicios de gestión de inversiones;
- (b) la única actividad de la Sociedad en Comandita es adquirir

participaciones en el patrimonio de empresas operativas con el propósito de realizar apreciaciones del capital a lo largo de la vida de las inversiones. La Sociedad en Comandita ha identificado y documentado estrategias de salida para sus inversiones, todas ellas son inversiones en patrimonio; y

- (c) la Sociedad en Comandita mide y evalúa sus inversiones sobre la base del valor razonable y presenta esta información financiera a sus inversores.

Además, la Sociedad en Comandita muestra las características siguientes que son relevantes para evaluar si cumple la definición de una entidad de inversión:

- (a) la Sociedad en Comandita se financia por muchos inversores; y
- (b) la propiedad de la Sociedad en Comandita está representada por unidades de participaciones en la propiedad adquiridas a través de una aportación de capital.

La Sociedad en Comandita no mantiene más de una inversión a lo largo del periodo. Sin embargo, esto es debido a que estaba aún en su periodo inicial y no había identificado oportunidades de inversión adecuadas.

Ejemplo 46

El Fondo de Alta Tecnología se creó por Corporación Tecnológica para invertir en empresas emergentes de tecnología para apreciaciones del capital. Corporación Tecnológica mantiene un 70 por ciento de participación en Fondo de Alta Tecnología y lo controla; el otro 30 por ciento de participación en la propiedad del Fondo de Alta Tecnología pertenece a 10 inversores. Corporación Tecnológica mantiene opciones para adquirir inversiones mantenidas por el Fondo de Alta Tecnología, a su valor razonable, que se ejercerían si la tecnología desarrollada por las participadas beneficiara a las operaciones de Corporación Tecnológica. No se han identificado planes de salida de las inversiones por el Fondo de Alta Tecnología. El Fondo de Alta Tecnología lo gestiona un asesor de inversiones que actúa como agente para los inversores de Fondo de Alta Tecnología.

Aun cuando el propósito del Fondo de Alta Tecnología es invertir para apreciación del capital y presta servicios de gestión de inversiones a sus inversores, dicho Fondo no es una entidad de inversión debido a los siguientes acuerdos y circunstancias:

- (a) Corporación Tecnológica, la entidad controladora del Fondo de Alta Tecnología, mantiene opciones para adquirir inversiones en inversiones mantenidas por el Fondo de Alta Tecnología si los activos desarrollados por esas entidades beneficiaran a las operaciones de Corporación Tecnológica. Esto proporciona una ventaja además de la apreciación del capital o ingresos de inversiones; y
- (b) los planes de inversión del Fondo de Alta Tecnología no incluyen estrategias de salida para sus inversiones, que son inversiones en patrimonio. Las opciones mantenidas por Corporación Tecnológica no están controladas por el Fondo de Alta Tecnología y no constituyen una estrategia de salida.

Ejemplo 47

La Entidad Bienes Inmuebles se constituyó para desarrollar, poseer y operar, al por menor, oficinas y otras propiedades comerciales. La Entidad Bienes Inmuebles habitualmente mantiene su propiedad en entidades totalmente controladas separadas, que no tienen prácticamente otros activos y pasivos sustantivos distintos de los préstamos utilizados para financiar las propiedades de inversión relacionadas. La Entidad Bienes Inmuebles y cada una de sus entidades controladas presentan sus propiedades de inversión al valor razonable de acuerdo con la NICSP 16 *Propiedades de Inversión*. La Entidad Bienes Inmuebles no tiene una programación de tiempo significativa para disponer de sus inversiones en propiedades, pero utiliza el valor razonable para ayudar a identificar el momento óptimo de disposición. Aunque el valor razonable es un indicador de rendimiento, la Entidad Bienes Inmuebles y sus inversores utilizan otras medidas, incluyendo información sobre flujos de efectivo esperados, ingresos y gastos por alquileres, para evaluar el rendimiento y tomar decisiones de inversión. El personal clave de la administración de la Entidad Bienes Inmuebles no considera que la información sobre el valor razonable sea el atributo de medición principal para evaluar el rendimiento de sus inversiones sino más bien una parte de un grupo de indicadores de rendimiento claves igualmente relevantes.

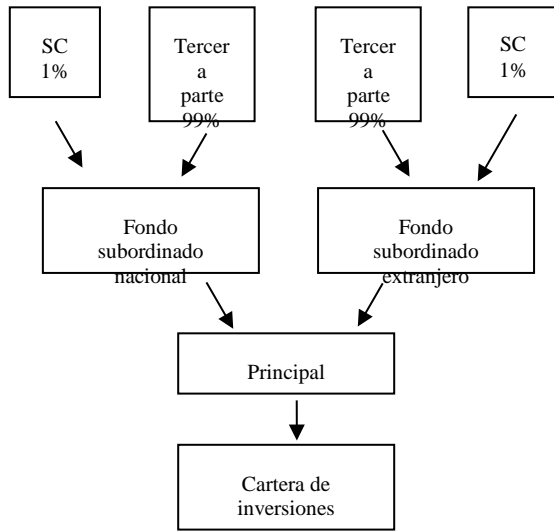
La Entidad Bienes Inmuebles lleva a cabo importantes actividades de gestión de activos y propiedades, incluyendo mantenimiento de propiedades, desembolsos de capital, nuevos desarrollos, comercialización y selección de arrendatarios, algunas de las cuales se externalizan a terceros. Esto incluye la selección de propiedades para la renovación, desarrollo y negociación con proveedores para el diseño y trabajo de construcción a realizar para desarrollar estas propiedades. Esta actividad de desarrollo forma una parte sustancial separada de las actividades de la Entidad Bienes Inmuebles.

La Entidad Bienes Inmuebles no cumple la definición de una entidad de inversión porque:

- (a) la Entidad Bienes Inmuebles tiene una actividad sustancial separada que involucra la gestión activa de su cartera de propiedades, incluyendo actividades de negociación de arrendamiento, renovación y desarrollo, y comercialización de propiedades que proporcionan beneficios distintos de la apreciación del capital, ingresos de inversiones o ambos;
- (b) los planes de inversión de la Entidad Bienes Inmuebles no incluyen estrategias de salida específicas para sus inversiones. Como consecuencia, la Entidad Bienes Inmuebles prevé mantener esas inversiones en propiedades de forma indefinida; y
- (c) aunque la Entidad Bienes Inmuebles presenta sus propiedades de inversión al valor razonable de acuerdo con la NICSP 16, el valor razonable no es el atributo de medición principal utilizado por la gerencia para evaluar el rendimiento de sus inversiones. Se utilizan otros indicadores de rendimiento para evaluar el rendimiento y tomar decisiones de inversión.

Ejemplo 48

Una entidad, Fondo Principal, se constituyó en 20X1 con una vida de 10 años. El patrimonio del Fondo Principal lo mantienen dos fondos de inversión subordinados. Los fondos de inversión subordinados se establecen en conexión unos con otros para cumplir requerimientos legales, de regulación, fiscales o similares. Los fondos de inversión subordinados se capitalizan con un 1 por ciento de inversiones del socio colectivo y un 99 por ciento de inversores en patrimonio que no están relacionados con el socio colectivo (sin que ninguna parte mantenga una participación financiera controladora).



El propósito del Fondo Principal es mantener una cartera de inversiones para generar apreciación del capital e ingresos de inversiones (tales como dividendos, intereses e ingresos por rentas). El objetivo de la inversión comunicado a los inversores es que el único propósito de la estructura Principal-Subordinado es proporcionar oportunidades de inversión para los inversores en nichos de mercado separados para invertir en grandes combinaciones de activos. El Fondo Principal ha identificado y documentado estrategias de salida para las inversiones en patrimonio y no financieras que mantiene. El Fondo Principal mantiene una cartera a corto y medio plazo de inversiones en deuda, algunas de la cuales se mantendrán hasta el vencimiento y otras se negociarán pero el Fondo Principal no ha identificado de forma específica qué inversiones se mantendrán y cuáles se negociarán. El Fondo Principal mide y evalúa prácticamente todas sus inversiones, incluyendo sus inversiones en deuda, sobre la base del valor razonable. Además, los inversores reciben información financiera

periódica, sobre la base del valor razonable, de los fondos de inversión subordinados. La propiedad del Fondo Principal y de los fondos de inversión subordinados se representa a través de unidades de patrimonio.

El Fondo Maestro y los fondos de inversión subordinados cumplen la definición de una entidad de inversión. Existen las siguientes condiciones:

- (a) el Fondo Principal y los fondos de inversión subordinados han obtenido fondos para el propósito de prestar a los inversores servicios de gestión de inversión;
- (b) el propósito de la estructura Principal-Subordinado, que se comunicó directamente a los inversores de los fondos subordinados, es invertir únicamente para apreciación del capital e ingresos de inversiones y el Fondo Principal ha identificado y documentado estrategias de salida potenciales para sus inversiones en patrimonio y en las no financieras;

- (c) aunque los fondos subordinados no tienen una estrategia de salida para sus inversiones en el Fondo Principal, los fondos subordinados pueden, no obstante, considerarse que tienen una estrategia de salida para sus inversiones porque el Fondo Principal se formó en conexión con los fondos subordinados y mantiene inversiones en nombre de los fondos subordinados; y
- (d) las inversiones mantenidas por el Fondo Principal se miden y evalúan sobre una base de valor razonable y la información sobre las inversiones realizadas por el Fondo Principal se proporciona a los inversores sobre una base del valor razonable a través de los fondos subordinados.

El Fondo Maestro y los fondos subordinados se constituyeron en conexión unos con otros por requerimientos legales, de regulación, fiscales o similares. Cuando se consideran de forma conjunta, muestran las características siguientes:

- (a) los fondos subordinados mantienen más de una inversión porque el Fondo Principal mantiene una cartera de inversiones;
- (b) Aunque el Fondo Principal está totalmente capitalizado por los fondos subordinados, éstos se financian por parte de muchos inversores que no están relacionados con los fondos de inversión subordinados (y con el socio colectivo); y
- (c) la propiedad de los fondos subordinados está representada por unidades de participaciones en el patrimonio adquiridas a través de una aportación de capital.

Ejemplo 49

La Corporación Gubernamental A se estableció con la actividad principal de proporcionar financiación de patrimonio a empresas nuevas y existentes. Su objetivo de inversión es buscar rendimientos y apreciación del capital. Todas las adquisiciones se realizan sobre esta base. La estrategia de la Corporación es incrementar el valor razonable de las inversiones para realizar ganancias en el momento de la disposición. La gerencia evalúa y sigue el valor razonable de las inversiones de forma regular. La Corporación dispone regularmente de inversiones cuando alcanzan un cierto grado de madurez, de forma que proporcionan fondos para las continuas oportunidades de inversión. Cualquier resultado positivo (ahorro) se distribuye al gobierno en forma de dividendos.

La Corporación también proporciona al gobierno servicios de inversión relacionados con respecto a políticas del gobierno para ayudar a entidades con dificultades financieras. La Corporación actúa como un agente al gestionar e implementar algunos de los planes de incentivos de negocio del gobierno. La Corporación no está expuesta a ninguna pérdida o riesgo como consecuencia de su implicación con estos planes.

La Corporación es una entidad de inversión. Cumple los tres aspectos de la definición de la entidad de inversión.

Comparación con la NIIF 10

La NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados* se desarrolla principalmente a partir de la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* (Modificada en 2011, incluyendo las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2014). En el momento de emitir esta Norma, el IPSASB no ha considerado la aplicabilidad al sector público de ciertas NIIF a las que hace referencia la NIIF 10. Entre ellas se incluyen:

- La NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenedidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*; y
- la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

Las principales diferencias entre la NICSP 35 y la NIIF 10 son las siguientes:

- La NICSP 35 incluye un comentario adicional al de la NIIF 10 para aclarar la aplicabilidad de la Norma a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 35 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIIF 10. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos “entidad económica”, “entidad controladora” y “entidad controlada”. Los términos equivalentes en la NIIF 10 son “grupo”, “controladora” y “subsidiaria”. En muchos casos los términos “inversor” y “participada” usados en la NIIF 10 se han sustituido por referencia a “una entidad”, “otra entidad” o una “entidad que está siendo evaluada a efectos de control”. Los términos “inversor” y “participada” se han conservado en la guía de aplicación para las entidades de inversión en la medida en que sean apropiados en ese contexto.
- La NICSP 35 define el término “acuerdo vinculante”. Este término es más amplio que el de “acuerdo contractual”, que es el usado en la NIIF 10.
- La NIIF 10 identifica características habituales de una entidad de inversión de forma separada de la definición de una entidad de inversión. La NICSP 35 no identifica estas características habituales. Sin embargo, analiza algunas de esas características en el contexto de la definición de una entidad de inversión.
- La NICSP 35 contiene más guías sobre beneficios no financieros.
- La NICSP 35 no requiere que una entidad controladora, que no es en sí misma una entidad de inversión, consolide todas sus entidades controladas. En su lugar requiere que una entidad controladora presentará estados financieros consolidados en los que (i) mida las inversiones de la entidad de inversión controlada a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29 y (ii) consolide los otros activos y pasivos e ingresos y gastos de la entidad controlada que es una entidad de inversión de acuerdo con la NICSP 35.
- La NICSP 35 contiene ejemplos ilustrativos adicionales que reflejan el contexto del sector público.

Does the entity control the other entity in accordance with the IPSAS 35?

¿Controla la entidad a la otra entidad de acuerdo con la NICSP 35?

Yes

Si

No

No

Account for the interest in the controlled entity in accordance with IPSAS 35. IPSAS 35 requires full consolidation unless the controlled or controlling entity is an investment entity

Contabilizar la participación en la entidad controlada de acuerdo con la NICSP 35. La NICSP 35 requiere la consolidación completa a menos que la entidad controlada o controladora sea una entidad de inversión

Disclose in accordance with IPSAS 38 and other relevant IPSASs

Revelar de acuerdo con la NICSP 38 y otras NICSP relevantes

Does the entity have joint control in accordance with IPSAS 37?

¿Tiene la entidad control conjunto de acuerdo con la NICSP 37?

Classify the joint arrangement in accordance with IPSAS 37

Clasificar el acuerdo conjunto de acuerdo con la NICSP 37

Does the entity have significant influence in accordance with IPSAS 36?

¿Tiene la entidad influencia significativa de acuerdo con la NICSP 36?

Joint operation

Operación conjunta

Joint venture

Negocio conjunto

Account for assets, liabilities, revenue and expenses in accordance with IPSAS 37

Contabilizar activos, pasivos, ingresos y gastos de acuerdo con la NICSP 37

Disclose in accordance with IPSAS 38 and other relevant IPSASs

Revelar de acuerdo con la NICSP 38 y otras NICSP relevantes

Account for interest using the equity method in accordance with IPSAS 36

Contabilizar la participación usando el método de la participación de acuerdo con la NICSP 36

Disclose in accordance with IPSAS 38 and other relevant IPSASs

Revelar de acuerdo con la NICSP 38 y otras NICSP relevantes

Account for interest using IPSAS 29 or other IPSASs as appropriate

Contabilizar la participación usando la NICSP 29 u otras NICSP según proceda

NICSP 36—INVERSIONES EN ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 28 *Participaciones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 28, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 36—INVERSIONES EN ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2017.

NICSP 36 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* fue emitida en enero de 2015.

Desde entonces, la NICSP 3 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 36

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
4	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2016
6	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
7	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
26	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
31	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
33	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
34A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
34B	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
51A	Nuevo	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
51B	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
51C	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017

NICSP 36—INVERSIONES EN ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS

ÍNDICE

	Párrafo
Scope.....	2–7
Definitions	8–9
Binding Arrangement	9
Significant Influence.....	10–15
Equity Method	16–21
Application of the Equity Method	22–48
Exemptions from Applying the Equity Method.....	23–25
Discontinuing the Use of the Equity Method.....	26–27
Changes in Ownership Interest	28
Equity Method Procedures.....	29–42
Impairment Losses.....	43–48
Separate Financial Statements	49
Transitional Provisions	50
Effective Date	51–52
Withdrawal and Replacement of IPSAS 7 (December 2006)	53
Basis for Conclusions	
Comparison with IAS 28 (Amended in 2011)	
TOC	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, está contenida en los párrafos 1 a 53. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 36 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir la contabilidad de las inversiones en asociadas y negocios conjuntos y establecer los requerimientos para la aplicación del método de la participación al contabilizar las inversiones en asociadas y negocios conjuntos.

Alcance

2. **Una entidad que prepara y presenta los estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma para la contabilización de las inversiones en asociadas y negocios conjuntos.**
3. **Esta Norma se aplicará por todas entidades que son inversores con una influencia significativa o control conjunto sobre una participada cuando la inversión conduce al mantenimiento de una participación cuantificable en la propiedad.**
4. Esta Norma proporciona la base para la contabilidad de las participaciones en la propiedad en asociadas y negocios conjuntos. Esto es, la inversión en la otra entidad confiere a la entidad riesgos y recompensas que conllevan una participación en la propiedad. Esta Norma se aplica solo a las participaciones cuantificables en la propiedad. Esto incluye participaciones en la propiedad que surgen de inversiones en la estructura del patrimonio formal de otra entidad. Una estructura de patrimonio formal significa capital en acciones o una forma equivalente de capital, tal como unidades en un fideicomiso de propiedades. Las participaciones cuantificables en la propiedad pueden incluir también participaciones en la propiedad que surgen de otras inversiones en las que la participación en la propiedad de la entidad puede medirse con fiabilidad¹ (por ejemplo, participaciones en una asociación). Cuando la estructura de patrimonio de la otra entidad está definida de forma difusa, puede no ser posible obtener una medida fiable de la participación en la propiedad.
5. Algunas aportaciones realizadas por entidades del sector público pueden denominarse como "inversiones", pero pueden no dar lugar a una participación en la propiedad. Por ejemplo, una entidad del sector público puede hacer una inversión sustancial en el desarrollo de un hospital que es propiedad y es operada por una entidad sin ánimo de lucro. Mientras que estas aportaciones son sin contraprestación por naturaleza, permiten que la entidad del sector público participe en las operaciones del hospital, y la entidad sin ánimo de lucro es responsable ante la entidad del sector público del uso de los dineros públicos. Sin embargo, las aportaciones realizadas por la entidad del

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

sector público no constituyen una participación en la propiedad, en tanto que la entidad sin ánimo de lucro podría buscar financiación alternativa y, de ese modo, impedir que la entidad del sector público participe en las operaciones del hospital. Por consiguiente, la entidad del sector público no está expuesta a los riesgos, ni disfruta de las recompensas, que conlleva una participación en la propiedad.

6. [Eliminado]
7. [eliminado]

Definiciones

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

Una **asociada** (**associate**) es una entidad sobre la que el inversor tiene una influencia significativa.

Acuerdo vinculante (**acuerdo vinculante**): A efectos de la presente Norma, un acuerdo vinculante es un acuerdo que confiere a las partes derechos y obligaciones exigibles a los que tendrían si la forma fuera la de un contrato. Incluye derechos de contratos u otros derechos legales.

Estados financieros consolidados (**consolidated financial statements**) son los estados financieros de una entidad económica en los que activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad económica.

El **método de la participación** (**equity method**) es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo, y es ajustada a partir de entonces por los cambios posteriores a la adquisición en la parte del inversor, de los activos netos/patrimonio de la asociada o negocio conjunto. El resultado (ahorro o desahorro) del periodo del inversor incluye su participación en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de la participada y los activos netos/patrimonio del inversor incluyen su parte de cambios en los activos netos/patrimonio de la participada que no han sido reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de la participada.

Un **acuerdo conjunto** (**joint arrangement**) es un acuerdo mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto.

Control conjunto (**joint control**) es el control compartido de un acuerdo por medio de un acuerdo vinculante, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

Un **negocio conjunto (joint venture)** es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho sobre los activos netos del acuerdo.

Un **participante en un negocio conjunto (joint venturer)** es una parte de un negocio conjunto que tiene control conjunto sobre éste.

Influencia significativa (influencia significativa) es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la otra entidad, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de ésta.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente. Los términos siguientes se definen en la NICSP 34 *Estados Financieros Separados*, NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados*, NICSP 37 *Acuerdos Conjuntos*: **beneficios, control, entidad controlada, entidad controladora, entidad económica, entidad de inversión, operación conjunta, poder y estados financieros separados.**

Acuerdo vinculante

9. Los acuerdos vinculantes pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Un acuerdo vinculante es, a menudo, pero no siempre, por escrito, en forma de un contrato o conversaciones documentadas entre las partes. Los mecanismos estatutarios tales como autoridades ejecutivas o legislativas pueden también crear acuerdos de obligado cumplimiento, similares a los acuerdos contractuales, por sí mismos o conjuntamente con contratos entre las partes.

Influencia significativa

10. Si una entidad inversora tiene influencia significativa sobre la participada es un tema de juicio basado en la naturaleza de la relación entre la entidad inversora y la participada, y en la definición de influencia significativa de esta Norma. Esta Norma se aplica solo a las asociadas en las que una entidad mantiene una participación cuantificable en la propiedad en la forma de participación en el capital u otra estructura de patrimonio formal o en otra forma en la que la participación de la entidad pueda medirse con fiabilidad.
11. Si una entidad mantiene una participación cuantificable en la propiedad y mantiene directa o indirectamente (por ejemplo, a través de entidades controladas), el 20 por ciento o más del poder de voto de la participada, se presume que la entidad tiene influencia significativa, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe. A la inversa, se presume que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de entidades controladas), menos del 20 por ciento del poder de voto de la participada, a menos que pueda demostrarse

claramente que existe tal influencia. La existencia de otro inversor que posea una participación mayoritaria o sustancial no impide necesariamente que una entidad ejerza influencia significativa.

12. La existencia de la influencia significativa por una entidad se pone en evidencia, habitualmente, a través de una o varias de las siguientes vías:

representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la entidad participada;

participación en los procesos de fijación de políticas, entre los que se incluyen las participaciones en las decisiones sobre dividendos o distribuciones similares;

transacciones de importancia relativa entre la entidad y la participada;

intercambio de personal directivo; o

suministro de información técnica esencial.

13. Una entidad puede poseer certificados de opción para la suscripción de acciones (warrants), opciones de compra de acciones, instrumentos de deuda o de patrimonio que sean convertibles en acciones ordinarias, u otros instrumentos similares que tienen el potencial, si se ejercen o convierten, de dar a la entidad poder de voto adicional, o reducir los derechos de voto de terceras partes, sobre las políticas financieras y de operación de otra entidad (es decir, derechos de voto potenciales). Cuando se esté evaluando si una determinada entidad tiene influencia significativa, se tendrá en cuenta la existencia y efecto de los derechos de voto potenciales que sean, en ese momento, ejercitables o convertibles, incluyendo los derechos de voto potenciales poseídos por otras entidades. No tendrán la consideración de derechos de voto potenciales ejercitables o convertibles, en ese momento, cuando los mismos, por ejemplo, no puedan ser ejercidos o convertidos hasta una fecha futura, o bien hasta que haya ocurrido un suceso futuro.
14. Al evaluar si los derechos de voto potenciales contribuyen a la existencia de influencia significativa, la entidad examinará todos los hechos y circunstancias (incluyendo las condiciones de ejercicio de tales derechos potenciales de voto y cualesquiera otros acuerdos vinculantes, considerados aislada o conjuntamente) que afecten a los mismos, salvo la intención de la gerencia y la capacidad financiera de ejercer o convertir dichos derechos potenciales.
15. Una entidad perderá la influencia significativa sobre la participada cuando carezca del poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de ésta. La pérdida de influencia significativa puede tener lugar con o sin un cambio en los niveles absolutos o relativos de propiedad. Podría tener lugar, por ejemplo, cuando una asociada quedase sujeta al control de otro gobierno, tribunal o administrador. También podría ocurrir como resultado de un acuerdo vinculante.

Método de la participación

16. Según el método de la participación, en el reconocimiento inicial la inversión en una asociada o negocio conjunto se registrará al costo, y el importe en libros se incrementará o disminuirá para reconocer la parte del inversor en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de la participada, después de la fecha de adquisición. La parte del inversor en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de la participada se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo del inversor. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión. Podría ser necesaria la realización de ajustes al importe por cambios en la participación proporcional de la entidad inversora en la participada que surjan por cambios en el patrimonio de la participada que no hayan sido reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de la participada. Estos cambios incluyen los que surjan de la revaluación de las propiedades, planta y equipo y de las diferencias de conversión de la moneda extranjera. La participación del inversor en esos cambios se reconoce en los activos netos/patrimonio del inversor.
17. El reconocimiento de ingresos por las distribuciones recibidas podría no ser una medida adecuada de la ganancia obtenida por un inversor por la inversión en la asociada o negocio conjunto, ya que las distribuciones recibidas pueden tener poca relación con el rendimiento de éstos. Puesto que el inversor ejerce control conjunto o influencia significativa sobre la participada, tiene una participación en los rendimientos de la asociada o negocio conjunto y, por tanto, en el producto financiero de la inversión. El inversor contabilizará esta participación extendiendo el alcance de sus estados financieros, para incluir su parte del resultado (ahorro o desahorro) del periodo de la participada. En consecuencia, la aplicación del método de la participación suministra datos de mayor valor informativo acerca de los activos netos y del resultado (ahorro o desahorro) del periodo del inversor.
18. Cuando existan derechos de voto potenciales u otros derivados que contengan derecho de voto potenciales, la participación de una entidad en una asociada o negocio conjunto se determinará únicamente sobre la base de las participaciones en la propiedad existentes y no refleja la posibilidad de ejercer o convertir los derechos de voto potenciales y otros instrumentos derivados, a menos que aplique el párrafo 19.
19. En algunas circunstancias, una entidad tiene, en esencia, una participación en la propiedad que existe como resultado de una transacción que le da acceso, en ese momento, a los beneficios asociados con una participación en la propiedad. En estas circunstancias, la proporción asignada a la entidad se determina teniendo en cuenta el ejercicio eventual de estos derechos de voto potenciales y otros instrumentos derivados que dan acceso, en ese momento, a la entidad a los beneficios.

20. La NICSP 29 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* no se aplica a las participaciones en asociadas y negocios conjuntos que se contabilizan utilizando el método de la participación. Cuando los instrumentos que contienen derechos de voto potenciales dan en esencia, en ese momento, acceso a los beneficios asociados con la participación en la propiedad en una asociada o negocio conjunto, los instrumentos no están sujetos a la NICSP 29. En los demás casos, los instrumentos que contienen derechos de voto potenciales en una asociada o negocio conjunto se contabilizarán de acuerdo con la NICSP 29.
21. **Una inversión en una asociada o negocio conjunto contabilizada usando el método de la participación se clasificará como un activo no corriente.**

Aplicación del método de la participación

22. **Una entidad con control conjunto o influencia significativa sobre una participada se contabilizará como su inversión en una asociada o negocio conjunto utilizando el método de la participación excepto cuando esa inversión cumpla los requisitos de exención de acuerdo con los párrafos 23 a 25.**

Exenciones de la aplicación del método de la participación

23. Una entidad no necesitará aplicar el método de la participación a su inversión en una asociada o negocio conjunto si la entidad es una entidad controladora que esté exenta de la elaboración de estados financieros consolidados por la excepción al alcance del párrafo 5 de la NICSP 35 o si son aplicados todos los elementos siguientes:

- (a) La entidad es en sí misma una entidad controlada y las necesidades de información de los usuarios se satisfaga por los estados financieros consolidados de su entidad controladora, y, en el caso de una entidad parcialmente poseída, todos sus otros propietarios, incluyendo los que no tienen otra forma de votar, han sido informados de que la entidad no aplicará el método de la participación.

Los instrumentos de deuda o de patrimonio de la entidad no se negocian en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo los mercados locales o regionales).

La entidad no registró, ni está en proceso de registrar, sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público.

La entidad controladora final, o alguna de las entidades controladoras intermedias, elabora estados financieros que se encuentran disponibles para uso público y cumplen con las NICSP, en los cuales las entidades controladas se consolidan o miden a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NICSP 35.

24. Cuando una inversión en una asociada o negocio conjunto se mantiene directa o indirectamente por una entidad que es una organización de capital de riesgo o un fondo de inversión colectiva, fideicomiso de inversión u otra entidad análoga, incluyendo los fondos de seguro ligados a inversiones, la entidad puede optar por medir las inversiones en esas asociadas y negocios conjuntos al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29. Una entidad de inversión habrá, por definición, hecho esta elección.
25. Cuando una entidad tenga una inversión en una asociada, una parte de la cual se mantenga indirectamente a través de una organización de capital de riesgo o un fondo de inversión colectiva, fideicomiso de inversión u otra entidad similar incluyendo fondos de seguro ligados a inversiones, la entidad puede optar por medir esa parte de la inversión en la asociada a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29 independientemente de si la organización de capital de riesgo o un fondo de inversión colectiva, fideicomiso de inversión u otra entidad similar incluyendo fondos de seguro ligados a inversiones, tenga una influencia significativa sobre esa parte de la inversión. Si la entidad realiza esa elección, aplicará el método de la participación a la parte restante de su inversión en una asociada que no se mantenga mediante una organización de capital de riesgo o un fondo de inversión colectiva, fideicomiso de inversión u otra entidad similar, incluyendo fondos de seguro ligados a inversiones. Cuando una entidad tiene una inversión en una asociada, una parte de la cual se mantiene de forma indirecta a través de una entidad de inversión, la entidad medirá esa parte de la inversión a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29.

Discontinuación del uso del método de la participación

26. **Una entidad interrumpirá el uso del método de la participación a partir de la fecha en que su inversión deje de ser una asociada o un negocio conjunto de la siguiente forma:**

- (a) **Si la inversión pasa a ser una subsidiaria, la entidad contabilizará su inversión de acuerdo con la NICSP 40 *Combinaciones de Negocios* y la NICSP 35.**

Si la participación retenida en la anterior asociada o en el negocio conjunto es un activo financiero, la entidad medirá la participación retenida al valor razonable. El valor razonable de la participación retenida se considerará como su valor razonable en el momento del reconocimiento inicial como un activo financiero de acuerdo con la NICSP 29. Si la NICSP 29, párrafos GA113 y GA114 impiden que una entidad mida la participación conservada a valor razonable, ésta medirá la participación conservada al importe en libros de la inversión en la fecha en que dejó de ser una asociada o negocio

conjunto y ese importe en libros se considerará como su costo en el reconocimiento inicial como un activo financiero de acuerdo con la NICSP 29. La entidad reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo las diferencias entre:

- (i) **el valor razonable (o, cuando corresponda, el importe en libros) de cualquier inversión retenida y el producto de la disposición de la parte de la participación en la asociada o un negocio conjunto; y**
- (ii) **el importe en libros de la inversión en la fecha en que se interrumpió el método de la participación.**

Cuando una entidad interrumpe el uso del método de la participación ésta contabilizará todos los importes reconocidos anteriormente directamente en los activos netos/patrimonio en relación a esa inversión sobre la misma base que se habría requerido si la participada hubiera dispuesto directamente de los activos o pasivos relacionados.

27. **Si una inversión en una asociada pasa a ser una inversión en un negocio conjunto o una inversión en un negocio conjunto pasa a ser una inversión en una asociada, la entidad continuará aplicando el método de la participación y no medirá nuevamente la participación retenida.**

Cambios en la participación en la propiedad

28. Si una participación en la propiedad de una asociada o un negocio conjunto se reduce, pero la inversión continúa clasificándose como una asociada o un negocio conjunto respectivamente, la entidad transferirá directamente al resultado (ahorro o desahorro) del periodo la proporción de la ganancia o pérdida que había anteriormente sido reconocida en los activos netos/patrimonio relativa a esa reducción en la participación en la propiedad, si se requiriera que esa ganancia o pérdida se transfiriera directamente al resultado (ahorro o desahorro) acumulado del periodo en el momento de la disposición de los activos o pasivos relacionados.

Procedimientos del método de la participación

29. Muchos de los procedimientos, que son apropiados para la aplicación del método de la participación, son similares a los procedimientos de consolidación descritos en la NICSP 35. Además, los conceptos implícitos en los procedimientos utilizados en la contabilización de la adquisición de una entidad controlada se adoptan también en la contabilización de la adquisición de una inversión en una asociada o en un negocio conjunto.
30. La participación de una entidad económica en una asociada o negocio conjunto será la suma de las participaciones mantenidas por la entidad controladora y sus entidades controladas en esa asociada o negocio conjunto. Se ignoran, para este propósito, las participaciones procedentes de otras asociadas de la entidad económica. Cuando una asociada o negocio conjunto

tenga entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, el resultado (ahorro o desahorro) del periodo, y los activos netos tenidos en cuenta para aplicar el método de la participación, serán los reconocidos en los estados financieros de la asociada o negocio conjunto (donde se incluirá la parte de la asociada o negocio conjunto en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo, y en los activos netos de sus asociadas y negocios conjuntos), después de efectuar los ajustes necesarios para conseguir que las políticas contables utilizadas sean uniformes (véanse los párrafos 37 a 39).

31. Las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones “ascendentes” y “descendentes” que involucren activos que no constituyen una operación, como se define en la NICSP 40, entre una entidad (incluyendo sus entidades controladas consolidadas) y su asociada o negocio conjunto, se reconocerán en los estados financieros de la entidad sólo en la medida de las participaciones en la asociada o negocio conjunto de otros inversores no relacionados con el inversor. Son transacciones “ascendentes”, por ejemplo, las ventas de activos de la asociada o un negocio conjunto al inversor. Se elimina la participación de la entidad en las ganancias o pérdidas de la asociada o negocio conjunto procedentes de estas transacciones. Son transacciones “descendentes”, por ejemplo, las ventas o aportaciones de activos del inversor a su asociada o negocio conjunto.
32. Cuando las transacciones descendentes proporcionen evidencia de una reducción en el valor neto realizable de los activos a ser vendidos o aportados, o de un deterioro de valor de esos activos, las pérdidas se reconocerán totalmente por el inversor. Cuando las transacciones ascendentes proporcionen evidencia de una reducción en el valor neto realizable de los activos a ser comprados o de un deterioro de valor de esos activos, el inversor reconocerá su participación en esas pérdidas.
33. La ganancia o pérdida procedente de la aportación de un activo no monetario que no constituye una operación tal como se define en la NICSP 40 a una asociada o negocio conjunto a cambio de una participación en el patrimonio de la esa asociada o negocio conjunto se contabilizará de acuerdo con el párrafo 31, excepto cuando la aportación carezca de sustancia comercial, tal como se describe ese término en la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo*. Si esta aportación carece de sustancia comercial, la ganancia o pérdida se considerará como no realizada y no se reconocerá a menos que se aplique también el párrafo 34. Estas ganancias o pérdidas no realizadas se eliminarán contra la inversión contabilizada utilizando el método de la participación y no se presentarán como ganancias o pérdidas diferidas en el estado de situación financiera consolidado de la entidad o en el estado de situación financiera de la entidad en el que se encuentra contabilizada la inversión utilizando el método de la participación.
34. Si, además de recibir una participación en el patrimonio de una asociada o negocio conjunto, una entidad recibe activos monetarios o no monetarios, la

entidad reconocerá totalmente en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo la parte de la ganancia o pérdida en la aportación no monetaria relativa a los activos monetarios o no monetarios recibidos.

- 34A. La ganancia o pérdida procedente de una transacción descendente que involucra activos que constituyen una operación, tal como se define en la NICSP 40 entre una entidad (incluyendo sus entidades controladas consolidadas) y su asociada o negocio conjunto se reconocerá en su totalidad en los estados financieros del inversor.
- 34B. Una entidad puede vender o aportar activos en dos o más acuerdos (transacciones). Para determinar si los activos que se venden o aportan constituyen una operación, tal como se define en la NICSP 40, una entidad considerará si la venta o aportación de esos activos es parte de acuerdos múltiples que deben contabilizarse como una transacción única de acuerdo con los requerimientos del párrafo 53 de la NICSP 35.
35. Una inversión se contabilizará utilizando el método de la participación, desde la fecha en que pasa a ser una asociada o negocio conjunto. En el momento de la adquisición de la inversión, cualquier diferencia entre el costo de la inversión y la parte de la entidad en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la participada, se contabilizará de la forma siguiente:
- (a) Cuando una entidad ha incluido la plusvalía relacionada con una asociada o negocio conjunto en el importe en libros de la inversión, no está permitida la amortización de dicha plusvalía.
 - (b) Cualquier exceso de la parte de la entidad en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la participada sobre el costo de la inversión se incluirá como ingreso para la determinación de la parte de la entidad en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de la asociada o negocio conjunto en el periodo en el que se adquiriera la inversión.

Se realizarán los ajustes adecuados, en la parte de la entidad en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de la asociada o negocio conjunto después de la adquisición para contabilizar, por ejemplo, la depreciación de los activos depreciables basados en sus valores razonables en la fecha de adquisición. De forma similar, es preciso realizar ajustes adecuados sobre la parte de la entidad en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de la asociada o negocio conjunto después de la adquisición por las pérdidas por deterioro de valor tales como las propiedades, planta y equipo o, cuando corresponda, la plusvalía.

36. **Al aplicar el método de la participación, se utilizarán los estados financieros más recientes disponibles de la asociada o del negocio conjunto. Cuando el final del periodo sobre el que se informa de una entidad es diferente del de una asociada o negocio conjunto, la primera:**

- (a) **obtendrá, a efectos de aplicar el método de la participación, información financiera adicional referida a la misma fecha que los estados financieros de la entidad; o**
 - (b) **usará los estados financieros más recientes de la asociada o negocio conjunto ajustados por los efectos de las transacciones o sucesos significativos que hayan ocurrido entre la fecha de esos estados financieros y la de los estados financieros de la entidad.**
37. **Los estados financieros de la entidad se elaborarán aplicando políticas contables uniformes para transacciones y otros eventos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas.**
38. Excepto por lo descrito en el párrafo 39, si una asociada o negocio conjunto aplica políticas contables diferentes de las adoptadas por la entidad, para transacciones y otros eventos similares que se hayan producido en circunstancias similares, se realizarán ajustes en los estados financieros de la asociada o negocio conjunto que la entidad utilice para aplicar el método de la participación, a fin de conseguir que las políticas contables de la asociada o negocio conjunto se correspondan con las empleadas por la entidad.
39. **A pesar de los requerimientos del párrafo 38, si una entidad tiene una participación en una asociada o negocio conjunto que es una entidad de inversión, la entidad conservará la medición del valor razonable aplicada por esa asociada o negocio conjunto que es una entidad de inversión para su participación en las entidades controladas, cuando aplique el método de la participación.**
40. Si una asociada o un negocio conjunto tiene acciones preferentes acumuladas en circulación que poseen partes distintas de la entidad y se clasifican como patrimonio, la entidad calcula su participación en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo después de ajustar por los dividendos de estas acciones, independiente de que los dividendos hayan sido declarados.
41. Si la parte de una entidad en el resultado negativo (desahorro) de una asociada o negocio conjunto iguala o excede su participación en éstos, la entidad dejará de reconocer su participación en los resultados negativos (desahorro) adicionales. La participación en una asociada o negocio conjunto será el importe en libros de la inversión en la asociada o negocio conjunto determinado según el método de la participación, junto con cualquier participación a largo plazo que, en esencia, forme parte de la inversión neta de la entidad en la asociada o en el negocio conjunto. Por ejemplo, una partida para la que no esté prevista la cancelación ni vaya a ocurrir en un futuro previsible, es, en esencia, una extensión de la inversión de la entidad en esa asociada o negocio conjunto. Entre tales partidas podrían estar incluidas las acciones preferentes y los préstamos o cuentas por cobrar a largo plazo, pero no lo estarían las deudas comerciales por cobrar o pagar, ni las partidas por cobrar a largo plazo para las que existan garantías colaterales adecuadas, tales

como los préstamos garantizados. Los resultados negativos (desahorro) reconocidos según el método de la participación por encima de la inversión de la entidad en acciones ordinarias se aplicarán a los otros componentes de la inversión de la entidad en una asociada o un negocio conjunto, en orden inverso a su grado de prelación (es decir, a su prioridad en caso de liquidación).

42. Una vez que la participación de la entidad se reduzca a cero, se mantendrán los resultados negativos (desahorro) adicionales y se reconocerá un pasivo, sólo en la medida en que la entidad haya incurrido en obligaciones legales o implícitas, o haya efectuado pagos en nombre de la asociada o negocio conjunto. Si la asociada o el negocio conjunto informara con posterioridad de los resultados positivos (ahorro), la entidad reanudará el reconocimiento de su participación en éstos únicamente después de que su participación en los citados resultados positivos (ahorro) iguale la participación en los resultados negativos (desahorro) no reconocidos.

Pérdidas por deterioro del valor

43. Una vez que se haya aplicado el método de la participación, incluyendo el reconocimiento de los resultados negativos (desahorro) de la asociada o negocio conjunto de acuerdo con el párrafo 41, la entidad aplicará la NICSP 29 para determinar si es necesario reconocer cualquier pérdida por deterioro de valor adicional con respecto a su inversión neta que tenga en la asociada o negocio conjunto.
44. La entidad también aplicará la NICSP 29 para determinar si tiene que reconocer pérdidas por deterioro de valor adicionales, con respecto a su participación en la asociada o negocio conjunto que no formen parte de la inversión neta y el importe de esa pérdida por deterioro de valor.
45. Siempre que la aplicación de la NICSP 29 indique que la inversión en una asociada o un negocio conjunto pueda tener deterioro de valor, una entidad aplicará la NICSP 26 *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* y posiblemente la NICSP 21 *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*
46. La NICSP 26 dirige a una entidad a determinar el valor en uso de la inversión generadora de efectivo. Para determinar el valor en uso de la inversión generadora de efectivo de acuerdo con la NICSP 26, una entidad estimará:
- (a) su parte del valor presente de los flujos de efectivo estimados que se espera que sean generados por la asociada o el negocio conjunto, incluyendo los de las operaciones de la asociada o del negocio conjunto y los importes resultantes de la disposición final de la inversión; o
 - (b) el valor presente de los flujos de efectivo futuro estimados que se espera que surjan como dividendos o distribuciones similares a recibir de la inversión y de su disposición final.

Si se utilizan los supuestos adecuados, ambos métodos darán el mismo resultado.

47. La NICSP 21 requiere que, si el volumen de servicio recuperable de un activo es menor que su importe en libros, éste se reducirá a su volumen de servicio recuperable. El volumen de servicio recuperable, es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso. El valor en uso de un activo no generador de efectivo se define como el valor presente del potencial de servicio restante del activo. El valor presente del potencial de servicio restante puede evaluarse usando el enfoque del costo de reposición depreciado, el enfoque del costo de rehabilitación o el enfoque de unidades de servicio, el que sea más apropiado.
48. **El importe recuperable de una inversión en una asociada o negocio conjunto se evaluará para cada asociada o negocio conjunto, a menos que la asociada o negocio conjunto no genere entradas de efectivo por su uso continuo que sean en gran medida independientes de las procedentes de otros activos de la entidad.**

Estados financieros separados

49. **Una inversión en una asociada o negocio conjunto se contabilizará en los estados financieros separados de la entidad de acuerdo con el párrafo 12 de la NICSP 34 *Estados Financieros Separados*.**

Disposiciones transitorias

50. Las disposiciones transitorias para cambiar de la consolidación proporcional al método de la participación, o desde el método de la participación a la contabilización de activos y pasivos con respecto a una operación conjuntase establecen en la NICSP 37.

Fecha de vigencia

51. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 34, NICSP 35, NICSP 37 y NICSP 38 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*.**
- 51A. **Los párrafos 6 y 7 fueron eliminados mediante el documento *La Aplicabilidad de las NICSP* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

- 51B. **El párrafo 26 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.**
- 51C. **La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017 modificó los párrafos 31 y 33 y añadió los párrafos 34A y 34B. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de una fecha a determinar por el IPSASB. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un periodo anterior, revelará ese hecho y, si no lo ha hecho ya, aplicará la NICSP 40 al mismo tiempo.**
52. Cuando una entidad adopte las NICSP de base de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación y sustitución de la NICSP 7 (diciembre de 2006)

53. Esta Norma deroga la NICSP 7 *Inversiones en Asociadas* (diciembre de 2006). La NICSP 7 será aplicable hasta que se aplique la NICSP 36 o esté vigente, lo que suceda primero.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 36, pero no son parte de la misma.

Objetivo

BC1. Estos Fundamentos de las conclusiones resumen las consideraciones del IPSASB para llegar a las conclusiones de la NICSP 36. Puesto que esta Norma se basa en la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* (Modificada en 2011, incluyendo las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2014), emitida por el IASB, los Fundamentos de las conclusiones describen solo las áreas en las que la NICSP 36 no observa los requerimientos principales de la NIC 28 (Modificada en 2011) o en las que el IPSASB consideró esta inobservancia.

Aspectos generales

- BC2. En 2012, el IPSASB comenzó a trabajar en un proyecto para actualizar las NICSP que tratan de la contabilización de participaciones en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos. En octubre de 2013, el IPSASB emitió los Proyectos de Norma (PN) 48 a 52 que fueron denominados de forma conjunta como Participaciones en Otras Entidades. El PN 50 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, se basó en la NIC 28 (Modificada en 2011), habiendo considerado las *modificaciones del sector público correspondientes a la NICSP 7 Inversiones en Asociadas y NICSP 8 Participaciones en Negocios Conjuntos*. En enero de 2015, el IPSASB emitió cinco NICSP nuevas, incluyendo la NICSP 36. Estas NICSP nuevas sustituyen la NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, NICSP 7 y NICSP 8.
- BC3. Como consecuencia de combinar la contabilización de asociadas y negocios conjuntos el título de la Norma se cambió a *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*.
- BC4. Al diseñar la NICSP 36, el Consejo no reconsideró todos los requerimientos de la NICSP 7 *Inversiones en Asociadas*. Los cambios más significativos proceden de la decisión de requerir el uso del método de la participación para contabilizar las inversiones en negocios conjuntos y, por ello, combinar la contabilización de las inversiones en asociadas y negocios conjuntos en una sola norma. Las opiniones del Consejo sobre el uso del método de la participación para inversiones en negocios conjuntos se analizan en los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 37.

Alcance*Participaciones cuantificables en la propiedad*

- BC5. El IPSASB destacó que el alcance de la NICSP 7 ha sido limitado a inversiones en asociadas "en los casos en los que la inversión en la asociada conduce a la posesión de una participación en la propiedad en forma de participación en el capital u otra estructura de patrimonio formal". Al desarrollar la NICSP 7, el IPSASB destacó que es improbable que la contabilización del patrimonio pueda aplicarse a menos que la asociada tenga una estructura formal de patrimonio medible con fiabilidad. El IPSASB reflejó la intención de esta modificación y concluyó que se pretendía impedir la aplicación inapropiada de esa Norma a participaciones distintas de las participaciones en la propiedad.
- BC6. Al contrario de la NICSP 7 esta Norma se aplica a asociadas y negocios conjuntos. Puesto que los negocios conjuntos pueden tomar muchas formas, incluyendo los acuerdos de asociación, que no tengan estructuras de patrimonio formales, la limitación del alcance de la NICSP 7 no era apropiado. El IPSASB decidió que el alcance de esta Norma debe limitarse a "participaciones cuantificables en la propiedad". Quienes respondieron apoyaron esta propuesta, pero consideraron que la información a revelar sobre las participaciones no cuantificables en la propiedad en otras entidades sería apropiada. El IPSASB estuvo de acuerdo en que la NICSP 38 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* debería requerir información a revelar de las participaciones no cuantificables en la propiedad.

Control conjunto temporal e influencia significativa

- BC7. La NICSP 7 y la NICSP 8 *Participaciones en Negocios Conjuntos*, no requería la aplicación del método de la participación o la consolidación proporcional cuando el control conjunto, o la influencia significativa, sobre otra entidad se pretendía que fuera temporal. El IPSASB destacó que el IASB había eliminado estas exenciones de las NIIF equivalentes en 2003, como consecuencia de la emisión de la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas*.
- BC8. El IPSASB destacó que al desarrollar la NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados* se había considerado la cuestión relacionada de si incorporar o no una exención de control temporal en esa Norma, y estuvo de acuerdo en no hacerlo. Por consiguiente, el IPSASB decidió no proporcionar exenciones sobre la base del control conjunto temporal o influencia significativa temporal de la NICSP 36.

Influencia significativa

BC9. La Norma establece una presunción de que una entidad tiene influencia significativa sobre una participada, si una entidad mantiene una participación en la propiedad en forma de un accionariado u otra estructura de patrimonio formal y mantiene, directa o indirectamente, (por ejemplo a través de entidades controladas) del 20 por ciento o más del poder de voto de una participada. El IPSASB destacó que el uso del 20 por ciento para establecer una presunción de influencia significativa viene inicialmente de la NIC 28 había sido usada en la NICSP 7 (diciembre de 2006). Al decidir conservar esta presunción en la Norma, el IPSASB destacó que no era consciente de ninguna razón en el sector público para usar una cantidad distinta al 20 por ciento.

Fechas de presentación uniformes

BC10. El IPSASB consideró si imponer un límite temporal a la diferencia entre el final del periodo sobre el que se informa de la entidad y las asociadas o negocios conjuntos de la entidad. El IPSASB destacó que la NIC 28 requiere que los estados financieros disponibles más recientes de la asociada o negocio conjunto se usen por una entidad al aplicar el método de la participación y requiere ajustes cuando no son los mismos. Además, la NIC 28 limita la diferencia en fechas a tres meses. El IPSASB destacó que puede haber ejemplos en el sector público cuando entidades tienen diferentes fechas de presentación y no es posible cambiar esas fechas. El IPSASB no estuvo de acuerdo en imponer un límite de tres meses a las fechas.

Entidades de inversión

BC11. Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma 50 solicitaron que el IPSASB aclarara la aplicación del método de la participación por entidades de inversión y por inversores con inversiones en una asociada o negocio conjunto que es una entidad de inversión. Por consiguiente el IPSASB:

- (a) aclaró que una entidad de inversión habrá elegido, por definición, contabilizar las inversiones en asociadas y negocios conjuntos a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29; y
- (b) requirió que una entidad con una participación en una asociada o negocio conjunto que es una entidad de inversión, conserve, cuando aplique el método de la participación, la medición del valor razonable utilizada por esa asociada o negocio conjunto que es una entidad de inversión, a su participación en las entidades controladas.

BC12. El IPSASB destacó que los representados por el IASB habían buscado también la aclaración de algunos aspectos de la contabilización de las inversiones en asociadas que son entidades de inversión y negocios conjuntos que son entidades de inversión. El IASB emitió el Proyecto de Norma 2014/2 *Entidades de Inversión-Aplicación de la Excepción de Consolidación (Modificaciones propuestas a la NIIF 10 y NIC 28)* en junio de 2014 y posteriormente emitió *Entidades de Inversión: Aplicación de la Excepción de Consolidación (Modificaciones a la NIIF 10, NIIF 12 y NIC 28)* en diciembre de 2014. El IPSASB consideró que estas aclaraciones eran útiles para abordar las cuestiones de implementación identificadas por las entidades que adoptan por primera vez las NIIF de los requerimientos de las entidades de inversión del IASB e incorporó esos aspectos de las modificaciones que eran relevantes para esta Norma.

Venta o aportación de activos entre un Inversor y su asociada o negocio conjunto

BC13. Al mismo tiempo que la NICSP 36 estaba siendo desarrollada, el IASB modificó la NIIF 10 y la NIC 28, de forma que los requerimientos para el reconocimiento de una ganancia o pérdida parcial para transacciones entre un inversor y su asociada o negocio conjunto se aplicarían solo a la ganancia o pérdida procedente de la venta o aportación de activos que no constituyen un negocio como se define en la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*. El IASB emitió *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28)* en septiembre de 2014. El IPSASB estuvo de acuerdo en no incorporar los requerimientos introducidos por estas modificaciones en las NICSP 35 y NICSP 36, sobre la base de que sería más apropiado considerar el reconocimiento de las ganancias y pérdidas en su totalidad o en parte en el contexto de los requerimientos a nivel de normas que se proyectan para combinaciones del sector público.

BC14. En el momento en que el IPSASB desarrolló el Proyecto de Norma 60 *Combinaciones del Sector Público*, reconsideró si incluir guías sobre la forma de contabilizar la venta o aportación de activos entre un inversor y su asociada o negocio conjunto. El IPSASB revisó las guías emitidas por el IASB en *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28)*. El efecto de las modificaciones del IASB si se adoptan en la NICSP 36, sería que se aplicaría una ganancia o pérdida parcial por transacciones entre un inversor y su asociada o negocio conjunto solo a la ganancia o pérdida resultante de la venta o aportación de activos *que no constituyen una operación*. El IPSASB no identificó ninguna razón en el sector público para no seguir el enfoque del IASB. Por consiguiente, el IPSASB decidió incluir esta guía (modificada para encajar la terminología y definiciones en el Proyecto de Norma 60) en la NICSP 36.

BC15. En diciembre de 2015, el IPSASB diferió la implementación de las guías en *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28). Esto fue porque el IASB estaba llevando a cabo investigación adicional en esta área como parte de su proyecto sobre contabilidad del patrimonio, y no quería requerir que las entidades cambiaran su contabilidad dos veces en un periodo corto. Al diferir la fecha de vigencia, el IASB continuó permitiendo la aplicación anticipada de las guías, puesto que no deseaba prohibir la aplicación de una información financiera mejor. El IPSASB revisó la decisión del IASB de diferir la implementación de estas guías. El IPSASB no identificó ninguna razón en el sector público para no seguir el enfoque del IASB. Por consiguiente, el IPSASB decidió incluir estas guías (modificadas para encajar la terminología y definiciones en la NICSP 40) en la NICSP 36 para ser aplicadas a partir de una fecha a determinar por el IPSASB.

Revisión de la NICSP 36 como resultado de *La Aplicabilidad de las NICSP del IPSASB* emitida en abril 2016

BC16. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencia a todas las NICSP de la forma siguiente:

- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;
- (b) sustituye el término "EP" por el término "entidades comerciales del sector público", cuando procede; y
- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

Comparación con la NIC 28 (Modificada en 2011)

La NICSP 36 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* se diseña principalmente a partir de la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* (Modificada en 2011, incluyendo modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2014). En el momento de emitir esta Norma, el IPSASB no ha considerado la aplicabilidad a las entidades del sector público de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. Por ello las referencias a la NIIF 9 en la NIC 28 han sido sustituidas por referencias a las NICSP que tratan de los instrumentos financieros.

Las principales diferencias entre la NICSP 36 y la NIC 28 (Modificada en 2011) son las siguientes:

- La NICSP 36 incluye un comentario adicional al de la NIC 28 (Modificada en 2011) para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 36 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 28 (Modificada en 2011). Los ejemplos más significativos son el uso de los términos “activos netos/patrimonio”, “entidad económica”, “entidad controladora”, “entidad controlada” e “ingreso” en la NICSP 36. Los términos equivalentes en la NIC 28 (Modificada en 2011) son “patrimonio”, “grupo”, “controladora”, “subsidiaria” e “ingreso”.
- La NICSP se aplica a todas las inversiones en las que el inversor tiene una participación cuantificable en la propiedad. La NIC 28 (Modificada en 2011) no contiene un requerimiento similar. Sin embargo, es improbable que la contabilidad del patrimonio pudiera aplicarse a menos que existiera una participación cuantificable en la propiedad.
- Cuando la NICSP 29 excluye a una entidad de medir la participación conservada en una antigua asociada o negocio conjunto a valor razonable, la NICSP 36 permite que una entidad use el importe en libros como el costo en el reconocimiento inicial del activo financiero. La NIC 28 (Modificada en 2011) requiere que la participación retenida se mida a valor razonable.
- La NICSP 36 requiere que una entidad con una participación en una asociada o negocio conjunto que es una entidad de inversión, cuando aplique el método de la participación, conservará la medición del valor razonable aplicada por esa asociada o negocio conjunto que es una entidad de inversión a su participación las entidades controladas. La NIC 28 (Modificada en 2011) permite que una entidad con una participación en una asociada o negocio conjunto que es una entidad de inversión, conservará la medición del valor razonable aplicada por esa asociada o negocio conjunto que es una entidad de inversión.

NICSP 37—ACUERDOS CONJUNTOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 11, *Acuerdos Conjuntos* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIIF 11, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 37—ACUERDOS CONJUNTOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2017.

La NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* fue emitida en enero de 2015.

Desde entonces, la NICSP 37 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 37

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
5	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
6	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
24A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
32	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
41A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
42A	Nuevo	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
42B	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
42C	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
GA33A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
GA33B	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
GA33C	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
GA33D	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017

NICSP 37—ACUERDOS CONJUNTOS

ÍNDICE

	Párrafo
Alcance	3–6
Definiciones	7–8
Acuerdo vinculante	8
Acuerdos conjuntos	9–22
Control conjunto	12–18
Tipos de acuerdo conjunto	19–22
Estados financieros de las partes de un acuerdo conjunto	23–28
Operaciones conjuntas	23–26
Joint Ventures	27–28
Estados financieros separados	29–30
Disposiciones transitorias	31–41
Negocios conjuntos—Transición de la consolidación proporcional al método de la participación	32–36
Operaciones conjuntas—Transición del método de la participación a la contabilización de activos y pasivos	37–40
Disposiciones transitorias en los estados financieros separados de una entidad	41
Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas	41A
Fecha de vigencia	42–43
Derogación y sustitución de la NICSP 8 (diciembre de 2006)	44
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Ejemplos ilustrativos	
Comparación con la NIIF 11	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 37, *Acuerdos Conjuntos*, está contenida en los párrafos 1 a 44. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 37 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer los principios para la presentación de información financiera por las entidades que tengan una participación en acuerdos que son controlados conjuntamente (es decir, acuerdos conjuntos).
2. Para cumplir el objetivo del párrafo 1, esta Norma define control conjunto y requiere que una entidad que forma parte de un acuerdo conjunto determine el tipo de acuerdo conjunto en el que participa mediante la evaluación de sus derechos y obligaciones y que contabilice dichos derechos y obligaciones de conformidad con el tipo de acuerdo conjunto.

Alcance

3. **Una entidad que prepara y presenta estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma para determinar el tipo de acuerdo conjunto en el cual está involucrada y para contabilizar los derechos y obligaciones del acuerdo conjunto.**
4. **Esta Norma se aplicará por todas las entidades que sean una parte de un acuerdo conjunto.**
5. [Eliminado]
6. [Eliminado]

Definiciones

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

Acuerdo vinculante (binding arrangement): A efectos de la presente Norma, un acuerdo vinculante es un acuerdo que confiere a las partes derechos y obligaciones exigibles, similares a los que tendrían si la forma fuera la de un contrato. Incluye derechos de contratos u otros derechos legales.

Un **acuerdo conjunto (joint arrangement)** es un acuerdo mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto.

Control conjunto (joint control) es el control compartido de un acuerdo por medio de un acuerdo vinculante, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

Una **operación conjunta (joint operation)** es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo.

Un **participante en una operación conjunta** (joint operator) es una parte de una operación conjunta que tiene control conjunto sobre ésta.

Un **negocio conjunto** (joint venture) es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derechos sobre los activos netos del acuerdo.

Un **participante en un negocio conjunto** (joint venturer) es una parte de un negocio conjunto que tiene control conjunto sobre éste.

Un **parte de un acuerdo conjunto** (party to a joint arrangement) es una entidad que participa en un acuerdo conjunto, independientemente de si dicha entidad tiene control conjunto de dicho acuerdo.

Un **vehículo separado** (separate vehicle) es una estructura financiera identificable de forma separada, que incluye entidades jurídicas independientes o entidades reconocidas por ley, con independencia de si esas entidades tienen personalidad jurídica.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado por separado. Los siguientes términos se definen en la NICSP 34 *Estados Financieros Separados*, NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados* o NICSP 36 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*: beneficios, control, método de la participación, poder, derechos protectores, actividades relevantes, estados financieros separados e influencia significativa.

Acuerdo vinculante

8. Los acuerdos vinculantes pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Un acuerdo vinculante es, a menudo, pero no siempre, por escrito, en forma de un contrato o conversaciones documentadas entre las partes. Los mecanismos estatutarios tales como autoridades ejecutivas o legislativas pueden también crear acuerdos de obligado cumplimiento, similares a los acuerdos contractuales, por sí mismos o conjuntamente con contratos entre las partes.

Acuerdos conjuntos (véanse los párrafos GA2 a GA33)

9. Un acuerdo conjunto es aquel mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto.
10. Un acuerdo conjunto tiene las siguientes características:
 - (a) Las partes están obligadas por un acuerdo vinculante (véanse los párrafos GA2 a GA4).
 - (b) El acuerdo vinculante otorga a dos o más de esas partes control conjunto sobre el acuerdo (véanse los párrafos 12 a 18).

11. **Un acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto.**

Control conjunto

12. **Control conjunto es el control compartido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control. El reparto del control puede haber sido acordado por medio de un acuerdo vinculante.**
13. **Una entidad que es una parte de un acuerdo evaluará si el acuerdo vinculante otorga a todas las partes, o a un grupo de las partes, control del acuerdo de forma colectiva. Todas las partes, o un grupo de ellas, controlan el acuerdo de forma colectiva cuando deben actuar conjuntamente para dirigir las actividades que afectan de forma significativa a los beneficios del acuerdo (es decir, las actividades relevantes).**
14. Una vez que ha sido determinado que todas las partes, o un grupo de las mismas, controlan el acuerdo de forma colectiva, existe control conjunto solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren del consentimiento unánime de las partes que controlan el acuerdo de forma colectiva.
15. En un acuerdo conjunto, ninguna de las partes controla de forma individual el acuerdo por sí misma. Una parte con control conjunto de un acuerdo puede impedir que cualquiera de las otras partes, o grupo de las partes, controle el acuerdo.
16. Un acuerdo puede ser un acuerdo conjunto aun cuando no todas las partes que lo componen tienen control conjunto del acuerdo. Esta Norma distingue entre partes que tienen control conjunto de un acuerdo conjunto (operadores conjuntos o participantes en un negocio conjunto) y las partes que participan en un acuerdo conjunto pero no tienen control conjunto sobre éste.
17. **Una entidad necesitará aplicar el juicio profesional al evaluar si todas las partes o un grupo de las partes, tiene control conjunto de un acuerdo. Una entidad realizará esta evaluación considerando todos los hechos y circunstancias (véanse los párrafos GA5 a GA11).**
18. **Si cambian los hechos y circunstancias, una entidad evaluará nuevamente si todavía tiene control conjunto del acuerdo.**

Tipos de acuerdo conjunto

19. **Una entidad determinará el tipo de acuerdo conjunto en el que participa. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o como un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.**

20. **Una entidad aplicará el juicio profesional al evaluar si un acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto. Una entidad determinará el tipo de acuerdo conjunto en el que está involucrada considerando sus derechos y obligaciones surgidos del acuerdo. Una entidad evaluará sus derechos y obligaciones considerando la estructura y forma legal del acuerdo, los términos acordados por las partes o establecidos por una autoridad legislativa o ejecutiva y, cuando sean relevantes otros hechos y circunstancias (véanse los párrafos GA12 a GA33).**
21. En ocasiones las partes se encuentran limitadas por un acuerdo marco que establece los términos generales para llevar a cabo una o más actividades. El acuerdo marco puede contemplar que las partes establezcan acuerdos conjuntos diferentes para desarrollar actividades específicas que forman parte del acuerdo. Aun cuando esos acuerdos conjuntos están relacionados con el mismo acuerdo marco, su tipo puede ser diferente si los derechos y obligaciones de las partes difieren cuando llevan a cabo las distintas actividades contempladas en el acuerdo marco. Por consiguiente, operaciones conjuntas y negocios conjuntos pueden coexistir cuando las partes llevan a cabo actividades diferentes que forman parte del mismo acuerdo marco.
22. **Si cambian los hechos y circunstancias, una entidad evaluará nuevamente si ha cambiado el tipo de acuerdo conjunto en el que participa.**

Estados financieros de las partes de un acuerdo conjunto (véanse párrafos GA33A a GA37)

Operaciones conjuntas

23. **Un operador conjunto reconocerá en relación con su participación en una operación conjunta:**
- (a) **sus activos, incluyendo su participación en los activos mantenidos conjuntamente;**
 - (b) **sus pasivos, incluyendo su participación en los pasivos incurridos conjuntamente;**
 - (c) **sus ingresos procedentes de la venta de su participación en la producción derivada de la operación conjunta;**
 - (d) **su participación en los ingresos procedentes de la venta de la producción derivada de la operación conjunta; y**
 - (e) **sus gastos, incluyendo su participación en los gastos incurridos conjuntamente.**
24. **Un operador conjunto contabilizará los activos, pasivos, ingresos y gastos relacionados con su participación en una operación conjunta de acuerdo**

con las NICSP aplicables a los activos, pasivos, ingresos y gastos concretos.

- 24A. **Cuando una entidad adquiere una participación en una operación conjunta cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*, aplicará, en la medida de su participación, de acuerdo con el párrafo 23, todos los principios de contabilización de la adquisición de la NICSP 40 y otras NICSP, que no entren en conflicto con las guías de esta Norma y revelará la información que se requiera en dichas NICSP en relación con las adquisiciones. Esto es aplicable a la adquisición de la participación inicial y participaciones adicionales en una operación conjunta cuya actividad constituye una operación. La contabilización de la adquisición de una participación en esta operación conjunta se especifica en los párrafos GA33A a GA33D.**
25. La contabilidad de transacciones tales como la venta, aportación o compra de activos entre una entidad y una operación conjunta en la que es un operador conjunto se especifica en los párrafos GA34 a GA37.
26. **Una parte que participa en una operación conjunta, pero no tiene control conjunto de ésta, contabilizará también su participación en el acuerdo según los párrafos 23 a 25, si tiene derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relativos a la operación conjunta. Si una parte participa en una operación conjunta, pero no tiene el control conjunto de ésta, no tiene derechos sobre los activos ni obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con esa operación conjunta, contabilizará su participación en la operación conjunta de acuerdo con las NICSP aplicables a esa participación.**

Negocios conjuntos

27. **Un participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión y contabilizará esa inversión utilizando el método de la participación de acuerdo con la NICSP 36 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* a menos que la entidad esté exenta de aplicar el método de la participación tal como se especifica en esa Norma.**
28. **Una parte que participa en un negocio conjunto, pero no tiene el control conjunto, contabilizará su participación en el acuerdo según las NICSP que tratan de instrumentos financieros, que son la NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación*, NICSP 29 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, y NICSP 30 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, a menos que tenga influencia significativa sobre el negocio conjunto, en cuyo caso la contabilizará de acuerdo con la NICSP 36.**

Estados financieros separados

29. En sus estados financieros separados, un operador conjunto o un partícipe en un negocio conjunto contabilizará su participación en:
 - (a) una operación conjunta de acuerdo con los párrafos 23 a 25; y
 - (b) un negocio conjunto de acuerdo con el párrafo 12 de la NICSP 34.
30. En sus estados financieros separados, una parte que participe en un acuerdo conjunto, pero no tenga el control conjunto sobre éste, contabilizará su participación en:
 - (a) una operación conjunta de acuerdo con el párrafo 26; y
 - (b) un negocio conjunto de acuerdo con la NICSP 29, a menos que la entidad tenga influencia significativa sobre el negocio conjunto, en cuyo caso aplicará el párrafo 12 de la NICSP 34.

Disposiciones transitorias

31. A pesar de los requerimientos del párrafo 33 de la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, cuando se aplica por primera vez esta Norma, una entidad necesita presentar únicamente la información cuantitativa requerida por el párrafo 33(f) de la NICSP 3 para el periodo anual inmediato que precede al primer periodo anual al que se aplique la Norma (el “periodo inmediato anterior”). Una entidad puede también presentar esta información para el periodo presente o para periodos comparativos anteriores, pero no se requiere que lo haga.

Negocios conjuntos—Transición de la consolidación proporcional al método de la participación

32. Cuando una entidad cambie de la consolidación proporcional al método de la participación, reconocerá su inversión en el negocio conjunto como ocurrido al comienzo del periodo inmediato anterior. Esa inversión inicial se medirá como la acumulación de los importes en libros de los activos y pasivos que la entidad haya consolidado proporcionalmente con anterioridad, incluyendo cualquier plusvalía comprada que surja de las transacciones de adquisición. Si la plusvalía pertenecía con anterioridad a una unidad generadora de efectivo más grande, o a un grupo de unidades generadoras de efectivo, la entidad asignará la plusvalía al negocio conjunto sobre la base de los importes en libros relacionados con el negocio conjunto y la unidad generadora de efectivo o grupo de unidades generadoras de efectivo a las que pertenecía.
33. El saldo de apertura de la inversión determinado de acuerdo con el párrafo 32 se considerará como el costo atribuido de la inversión en el reconocimiento inicial. Una entidad aplicará los párrafos 43 a 48 de la

NICSP 36 al saldo de apertura de la inversión para evaluar si la inversión tiene deteriorado su valor y reconocerá la pérdida por deterioro de valor como un ajuste en los resultados (ahorro o desahorro) acumulados al comienzo del periodo inmediato anterior.

34. **Si el agregado de todos los activos y pasivos anteriormente consolidados proporcionalmente da lugar a activos netos negativos, una entidad evaluará si tiene obligaciones legales o implícitas en relación con el activo neto negativo y, si es así, la entidad reconocerá el pasivo que corresponda. Si la entidad concluye que no tiene obligaciones legales o implícitas en relación con activos netos negativos, no reconocerá el pasivo que corresponda pero ajustará los resultados (ahorro o desahorro) acumulados al comienzo del periodo inmediato anterior. La entidad revelará este hecho, junto con la participación acumulada no reconocida en las pérdidas de sus negocios conjuntos al comienzo del periodo inmediato anterior y en la fecha en que se aplique esta Norma por primera vez.**
35. **Una entidad revelará de forma desglosada los activos y pasivos que se han agregado en la partida única del saldo de inversión al comienzo del periodo inmediato anterior. Esa información a revelar se elaborará de forma agregada para todos los negocios conjuntos a los que una entidad aplique los requerimientos en la transición a los que se refieren los párrafos 32 a 36.**
36. **Tras el reconocimiento inicial, una entidad contabilizará su inversión en el negocio conjunto utilizando el método de la participación de acuerdo con la NICSP 36.**

Operaciones conjuntas—Transición del método de la participación a la contabilización de activos y pasivos

37. **Cuando una entidad cambie del método de la participación a la contabilización de los activos y pasivos con respecto a su participación en una operación conjunta, dará de baja en cuentas, al comienzo del periodo inmediato anterior, la inversión que estaba contabilizada anteriormente utilizando el método de la participación y cualesquiera otras partidas que formaban parte de la inversión neta de la entidad en el acuerdo según el párrafo 41 de la NICSP 36, y reconocerá su participación en cada uno de los activos y pasivos con respecto a su participación en la operación conjunta, incluyendo cualquier plusvalía que pudo haber formado parte del importe en libros de la inversión.**
38. **Una entidad determinará su participación en los activos y pasivos relacionados con la operación conjunta sobre la base de sus derechos y obligaciones en una proporción especificada según el acuerdo vinculante. Una entidad medirá los importes en libros iniciales de los activos y pasivos desagregándolos del importe en libros de la inversión al comienzo**

del periodo inmediato anterior sobre la base de la información utilizada por la entidad al aplicar el método de la participación.

39. Cualquier diferencia que surja de la inversión anteriormente contabilizada utilizando el método de la participación junto con cualesquiera otras partidas que formaban parte de la inversión neta de la entidad en el acuerdo según el párrafo 41 de la NICSP 36, y el importe neto de los activos y pasivos reconocidos, incluyendo la plusvalía, se:
- (a) Compensará contra la plusvalía relacionada con la inversión con cualquier diferencia restante ajustada contra los resultados (ahorro o desahorro) acumulados al comienzo del periodo inmediato anterior, si el importe neto de los activos y pasivos reconocidos, incluyendo la plusvalía, es mayor que la inversión dada de baja en cuentas (y cualesquiera otras partidas que formaban parte de la inversión neta de la entidad).
 - (b) Ajustará contra los resultados (ahorro o desahorro) acumulados al comienzo del periodo inmediato anterior, si el importe neto de los activos y pasivos reconocidos, incluyendo la plusvalía, es menor que la inversión dada de baja en cuentas (y cualesquiera otras partidas que formaban parte de la inversión neta de la entidad).
40. Una entidad que cambie del método de la participación a la contabilización de los activos y pasivos proporcionará una conciliación entre la inversión dada de baja en cuentas, y los activos y pasivos reconocidos, junto con cualquier diferencia restante ajustada contra los resultados (ahorro o desahorro) acumulados, al comienzo del periodo inmediato anterior.

Disposiciones transitorias en los estados financieros separados de una entidad

41. Una entidad que, de acuerdo con el párrafo 58 de la NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, estuviera anteriormente contabilizando en sus estados financieros separados su participación en una operación conjunta como una inversión usando el método de la participación, al costo o de acuerdo con la NICSP 29:
- (a) Dará de baja en cuentas la inversión y reconocerá los activos y pasivos con respecto a su participación en la operación conjunta por los importes determinados de acuerdo con los párrafos 37 a 39.
 - (b) Proporcionará una conciliación entre la inversión dada de baja en cuentas y los activos y pasivos reconocidos, junto con cualquier diferencia restante ajustada en los resultados (ahorro o desahorro) acumulados, al comienzo del periodo inmediato anterior.

Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas

41A. La NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público* emitida en enero de 2017, añadió los párrafos 24A, 42B y GA33A a GA33D. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva para las adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas cuya actividad constituye operaciones, tal como se definen en la NICSP 40, para las adquisiciones que tengan lugar desde el comienzo del primer periodo en que aplique dichas modificaciones. Por consiguiente, los importes reconocidos para adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas que hayan tenido lugar en periodos anteriores no se ajustarán.

Fecha de vigencia

42. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 34, NICSP 35, NICSP 36 y NICSP 38 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*.**

42A. **Los párrafos 5 y 6 fueron eliminados por el documento *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

42B. **La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017, modificó los párrafos 24A, 41A y GA33A a GA33D. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.**

42C. **El párrafo 32 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.**

43. Cuando una entidad adopte las NICSP de base de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta

Norma se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación y sustitución de la NICSP 8 (diciembre de 2006)

44. Esta Norma deroga la NICSP 8 *Inversiones en Negocios Conjuntos* (diciembre de 2006). La NICSP 8 será aplicable hasta que se aplique la NICSP 37 o esté vigente, lo que suceda primero.

Apéndice A

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 37.

GA1. Los ejemplos de este apéndice reflejan situaciones hipotéticas. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden estar basados en hechos reales, al aplicar la NICSP 37 se deben evaluar todos los hechos y circunstancias relevantes de cada situación concreta.

Acuerdos conjuntos

Acuerdo vinculante (párrafo 8)

GA2. De forma congruente con la definición de acuerdos vinculantes en esta Norma, este análisis de los acuerdos vinculantes es también relevante para los acuerdos de obligado cumplimiento creados por una autoridad legislativa o ejecutiva.

GA3. Cuando los acuerdos conjuntos se estructuran a través de un vehículo separado (véanse los párrafos GA19 a GA33), el acuerdo vinculante, o algunos aspectos de éste, se incorporarán en algunos casos en los artículos, escritura constitutiva, o estatutos del vehículo separado.

GA4. El acuerdo vinculante establece los términos de participación de las partes en la actividad que es el objeto del acuerdo. El acuerdo vinculante generalmente trata aspectos tales como:

- (a) El propósito, actividad y duración del acuerdo conjunto.
- (b) La forma en que se nombran los miembros del consejo de administración, u órgano de gobierno equivalente, del acuerdo conjunto.
- (c) El proceso de toma de decisiones: los temas que requieren decisiones de las partes, los derechos de voto de las partes y el nivel requerido de apoyo a esos temas. El proceso de toma de decisiones reflejado en el acuerdo vinculante establece el control conjunto del acuerdo (véanse los párrafos GAB5 a GA11).
- (d) El capital u otras aportaciones requeridas de las partes.
- (e) La forma en que las partes comparten los activos, pasivos, ingresos, gastos o resultado (ahorro o desahorro) del periodo, relativos al acuerdo conjunto.

Control conjunto (párrafos 12 a 18)

GA5. Al evaluar si una entidad tiene el control conjunto de un acuerdo, una entidad evaluará en primer lugar si todas las partes, o un grupo de las partes,

controlan el acuerdo. La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, define control y se utilizará para determinar si todas las partes, o un grupo de las partes, están expuestas, o tienen derecho, a obtener beneficios variables de su participación en el acuerdo y si tienen la capacidad de influir en esos beneficios mediante el poder sobre el acuerdo. Cuando todas las partes, o un grupo de las partes, consideradas de forma colectiva, son capaces de dirigir las actividades que afectan de forma significativa a los beneficios del acuerdo (es decir, las actividades relevantes), las partes controlan el acuerdo colectivamente.

- GA6. Tras concluir que todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo de forma colectiva, una entidad evaluará si ella misma tiene el control conjunto del acuerdo. Solo existe control conjunto cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que de forma colectiva controlan el acuerdo. Es posible que sea necesario recurrir al juicio profesional a la hora de evaluar si el acuerdo es controlado de forma conjunta por todas las partes o por un grupo de éstas, o si está controlado por una sola de las partes sola.
- GA7. En ocasiones, el proceso de toma de decisiones que se acuerda entre las partes en su acuerdo vinculante conduce de forma implícita al control conjunto. Por ejemplo, supóngase que dos partes establecen un acuerdo en el que cada una tiene el 50 por ciento de los derechos de voto y que el acuerdo vinculante entre ellas especifica que se requiere al menos el 51 por ciento de los derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes. En este caso, las partes han acordado de forma implícita que tienen control conjunto del acuerdo porque las decisiones sobre las actividades relevantes no pueden tomarse sin que lo acuerden ambas partes.
- GA8. En otras circunstancias, el acuerdo vinculante requiere una proporción mínima de derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes. Cuando esa mínima proporción de derechos de voto requerida puede lograrse mediante más de una combinación de las partes que acuerden conjuntamente, ese acuerdo no es un acuerdo conjunto a menos que el acuerdo vinculante especifique qué partes (o combinación de éstas) se requieren para acordar de forma unánime las decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo.

Ejemplos de aplicación

Ejemplo 1

Supóngase que tres partes establecen un acuerdo: A tiene el 50 por ciento de los derechos de voto del acuerdo, B tiene el 30 por ciento y C tiene el 20 por ciento. El acuerdo vinculante entre A, B, y C especifica que se requiere al menos el 75 por ciento de los derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo. Aun cuando A pueda bloquear cualquier decisión, no controla el acuerdo porque necesita la conformidad de B. Los términos de su acuerdo vinculante que requieren al menos el 75 por ciento de los derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes implica que A y B tienen el control conjunto del acuerdo porque las decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo no pueden tomarse sin que lo acuerden A y B.

Ejemplo 2

Supóngase un acuerdo que tiene tres partes: A tiene el 50 por ciento de los derechos de voto del acuerdo y B y C tienen el 25 por ciento cada uno. El acuerdo vinculante entre A, B, y C especifica que se requiere al menos el 75 por ciento de los derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo. Aun cuando A puede bloquear cualquier decisión, no controla el acuerdo porque necesita el acuerdo de B o de C. En este ejemplo A, B y C controlan de forma colectiva el acuerdo. Sin embargo, existe más de una combinación de las partes que puede acordar para alcanzar el 75 por ciento de los derechos de voto (es decir, A y B o A y C). En esta situación, para ser un acuerdo conjunto el acuerdo vinculante entre las partes necesitaría especificar qué combinación de las partes se requiere que esté de acuerdo de forma unánime para acordar decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo.

Ejemplo 3

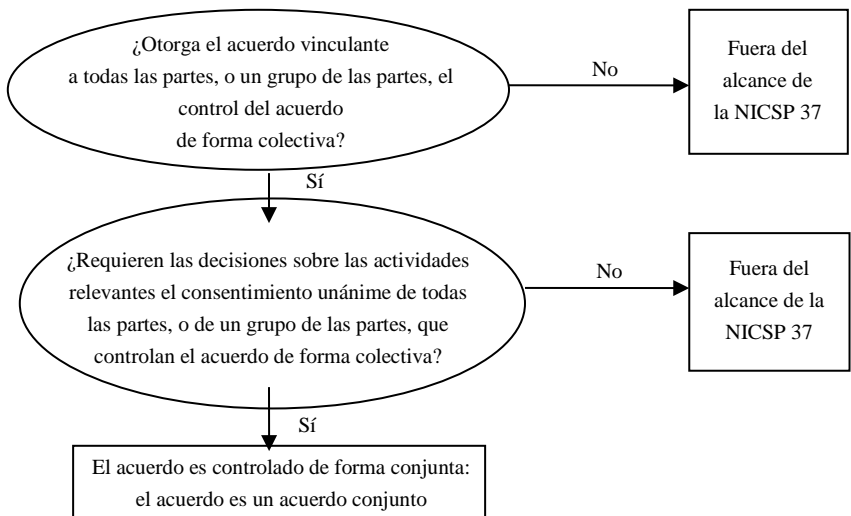
Supóngase un acuerdo en el que A y B tiene cada uno el 35 por ciento de los derechos de voto del acuerdo estando el 30 por ciento restante ampliamente disperso. Las decisiones sobre las actividades relevantes requieren la aprobación por una mayoría de derechos de voto. A y B tienen control conjunto del acuerdo solo si el acuerdo vinculante especifica que las decisiones sobre las actividades relevantes del mismo requieren que estén de acuerdo A y B.

- GA9. El requerimiento de consentimiento unánime significa que cualquier parte con control conjunto del acuerdo puede impedir que cualquier otra parte, o

un grupo de otras partes, tomen decisiones unilaterales (sobre las actividades relevantes) sin su consentimiento. Si el requerimiento de consentimiento unánime se relaciona solo con decisiones que otorgan a una parte derechos protectores y no con decisiones sobre las actividades relevantes de un acuerdo, esa parte no es una con control conjunto del acuerdo.

- GA10. Un acuerdo vinculante puede incluir cláusulas de resolución de conflictos, tales como el arbitraje. Estas disposiciones pueden permitir que se tomen decisiones en ausencia de consentimiento unánime entre las partes que tienen control conjunto. La existencia de estas disposiciones no evita que el acuerdo esté controlado conjuntamente y, por consiguiente, que sea un acuerdo conjunto.

Evaluación del control conjunto



- GA11. Cuando un acuerdo queda al margen del alcance de la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*, una entidad contabilizará su participación en dicho acuerdo según las NICSP correspondientes, tales como la NICSP 35, NICSP 36 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* o la NICSP 29 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

Tipos de acuerdo conjunto (párrafos 19 a 22)

- GA12. Los acuerdos conjuntos se establecen para una variedad de propósitos (por ejemplo, para compartir costos y riesgos, o para proporcionar a las partes

acceso a nueva tecnología o nuevos mercados), y pueden establecerse utilizando estructuras y formas legales diferentes.

- GA13. Algunos acuerdos no requieren que la actividad sujeta al acuerdo se lleve a cabo en un vehículo separado. Sin embargo, otros acuerdos implican la creación de un vehículo separado.
- GA14. La clasificación de acuerdos conjuntos requerida por esta Norma depende de los derechos y obligaciones de las partes que surgen del acuerdo en el curso normal de las operaciones. Esta Norma clasifica los acuerdos conjuntos como operaciones conjuntas o negocios conjuntos. Cuando una entidad tiene derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos del acuerdo, éste es una operación conjunta. Cuando una entidad tiene derechos sobre los activos netos del acuerdo, éste es un negocio conjunto. Los párrafos GA16 a GA33 establecen la evaluación que una entidad llevará a cabo para determinar si tiene una participación en una operación conjunta o en un negocio conjunto.

Clasificación de un acuerdo conjunto

GA15. Como se señalaba en el párrafo GA14, la clasificación de los acuerdos conjuntos requiere que las partes evalúen los derechos y obligaciones que surgen del acuerdo. Cuando realice esa evaluación, una entidad considerará los siguientes elementos:

- (a) La estructura del acuerdo conjunto (véanse los párrafos GA16 a GA21).
- (b) Si el acuerdo conjunto se estructura a través de un vehículo separado:
 - (i) la forma legal del vehículo separado (véanse los párrafos GA22 a GA24);
 - (ii) los términos del acuerdo vinculante (véanse los párrafos GA25 a GA28); y
 - (iii) cuando proceda, otros hechos y circunstancias (véanse los párrafos GA29 a GA33).

Estructura del acuerdo conjunto

Acuerdos conjuntos no estructurados a través de un vehículo separado

- GA16. Un acuerdo conjunto que no está estructurado a través de un vehículo separado es una operación conjunta. En estos casos, el acuerdo vinculante establece los derechos de las partes sobre los activos y las obligaciones por los pasivos del mismo, así como los derechos con respecto a los ingresos y las obligaciones en relación a los gastos que correspondan a las partes.
- GA17. El acuerdo vinculante a menudo describe la naturaleza de las actividades que están sujetas al acuerdo y la forma en que las partes pretenden llevar a

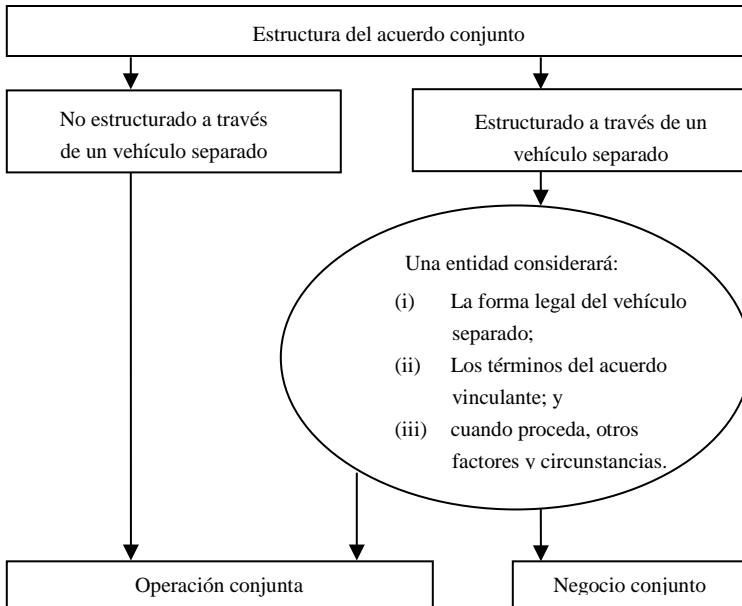
cabo esas actividades conjuntamente. Por ejemplo, las partes de un acuerdo conjunto podrían acordar prestar un servicio o fabricar un producto conjuntamente, siendo cada parte responsable de un área específica y cada una utilizando sus propios activos e incurriendo en sus propios pasivos. El acuerdo vinculante podría también especificar la forma en que los ingresos y gastos que son comunes a las partes se van a compartir entre ellas. En tal caso, cada operador conjunto reconocerá en sus estados financieros los activos y pasivos utilizados para la tarea específica y reconocerá su participación en los ingresos y gastos según el acuerdo vinculante.

- GA18. En otros casos, las partes del acuerdo conjunto pueden acordar, por ejemplo, compartir y utilizar un activo conjuntamente. En tal caso, el acuerdo vinculante establecerá los derechos de las partes sobre el activo que es operado conjuntamente, y la forma en que las partes compartirán la producción o los ingresos procedentes del activo así como los costos de operación. Cada operador conjunto contabilizará su participación en el activo conjunto y su participación acordada de los pasivos, y reconocerá su parte del producto, ingresos y gastos según el acuerdo vinculante.

Acuerdos conjuntos estructurados a través de un vehículo separado

- GA19. Un acuerdo conjunto en el que los activos y pasivos relacionados con el acuerdo se mantienen en un vehículo separado puede ser un negocio conjunto o una operación conjunta.
- GA20. Si una parte es un operador conjunto o un participante en un negocio conjunto dependerá de los derechos de las partes sobre los activos y de las obligaciones con respecto a los pasivos, que se mantienen en el vehículo separado.
- GA21. Como señalaba el párrafo GA15, cuando las partes hayan estructurado un acuerdo conjunto en un vehículo separado, las partes necesitan evaluar si la forma legal del vehículo separado, los términos del acuerdo vinculante y, cuando corresponda, cualquier otro hecho y circunstancias les otorgan:
- (a) derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relativos al acuerdo (es decir, el acuerdo es una operación conjunta);
o
 - (b) derechos sobre los activos netos del acuerdo (es decir, el acuerdo es un negocio conjunto).

Clasificación de un acuerdo conjunto: evaluación de los derechos y obligaciones de las partes que surgen del acuerdo



La forma legal del vehículo separado

GA22. La forma legal del vehículo separado es relevante para evaluar el tipo de acuerdo conjunto. La forma legal ayuda en la evaluación inicial de los derechos de las partes sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos mantenidos en el vehículo separado, tales como si las partes cuentan con participaciones en los activos mantenidos en el vehículo separado y si son responsables de los pasivos mantenidos en el vehículo separado.

GA23. Por ejemplo, las partes pueden llevar a cabo un acuerdo conjunto a través de un vehículo separado, cuya forma legal tenga como consecuencia que se considere éste en sí mismo (es decir, los activos y pasivos mantenidos en el vehículo separado son activos y pasivos del vehículo separado y no de las partes). En tal caso la evaluación de los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado indica que el acuerdo es un negocio conjunto. Sin embargo, los términos acordados por las partes en su acuerdo vinculante (véanse los párrafos GA25 a GA28) y, cuando corresponda, otros hechos y circunstancias que concurren, (véanse los párrafos GA29 a GA33) pueden invalidar la evaluación de los derechos y

obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado.

- GA24. La evaluación de los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado es suficiente para concluir que el acuerdo es una operación conjunta solo si las partes llevan a cabo el acuerdo conjunto en un vehículo separado cuya forma legal no confiera separación entre las partes y éste (es decir, los activos y pasivos mantenidos en el vehículo separado son activos y pasivos de las partes).

Evaluación de los términos del acuerdo vinculante

- GA25. En numerosas ocasiones, los derechos y obligaciones acordados por las partes en sus acuerdos vinculantes son congruentes, o no entran en conflicto, con los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado en el que se ha estructurado el acuerdo.
- GA26. En otros casos, las partes utilizan el acuerdo vinculante para cambiar el sentido o modificar los derechos y obligaciones concedidos por la forma legal del vehículo separado en el que se ha estructurado el acuerdo.

Ejemplo de aplicación

Ejemplo 4

Supóngase que dos partes estructuran un acuerdo conjunto en una entidad que es una sociedad por acciones. Cada parte posee un 50 por ciento de la participación en la propiedad de dicha entidad. La constitución en sociedad permite separar a la entidad de los propietarios y en consecuencia los activos y pasivos mantenidos en la entidad son activos y pasivos de la sociedad. En tal caso, la evaluación de los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado indica que las partes tienen derechos sobre los activos netos del acuerdo.

Sin embargo, las partes modifican las características de la sociedad por acciones a través de su acuerdo vinculante de forma que cada una tiene una participación en los activos de dicha entidad y es responsable de un porcentaje especificado de los pasivos de la misma. Estas modificaciones vinculantes de las características de una sociedad por acciones pueden traer como consecuencia que un acuerdo sea una operación conjunta.

- GA27. La siguiente tabla compara los términos habituales en acuerdos vinculantes entre partes de una operación conjunta y los términos habituales en acuerdos vinculantes entre partes de un negocio conjunto. Los ejemplos de términos vinculantes facilitados en la siguiente tabla no son exhaustivos.

Evaluación de los términos del acuerdo vinculante		
	Operación conjunta	Negocio conjunto
Los términos del acuerdo vinculante	El acuerdo vinculante proporciona a las partes del acuerdo conjunto derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo.	El acuerdo vinculante proporciona a las partes del acuerdo conjunto derechos sobre los activos netos del acuerdo (es decir, es el vehículo separado, no las partes, quien tiene derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo).
Derechos sobre los activos	El acuerdo vinculante establece que las partes del acuerdo conjunto comparten todas las participaciones (por ejemplo, derechos, titularidad o propiedad) sobre los activos relacionados con el acuerdo en una proporción especificada (por ejemplo, en proporción a la participación de cada parte en la propiedad del acuerdo o en la actividad realizada a través del acuerdo directamente atribuida a ellas).	El acuerdo vinculante establece que los activos incorporados al acuerdo o adquiridos con posterioridad por el acuerdo conjunto son activos del acuerdo. Las partes no tienen participación (es decir, no tienen derechos, titularidad o propiedad) sobre los activos del acuerdo.
Obligaciones con respecto a los pasivos	El acuerdo vinculante establece que las partes del acuerdo conjunto comparten todos los pasivos, obligaciones,	El acuerdo vinculante establece que el acuerdo conjunto es responsable de las deudas y obligaciones del acuerdo.

Evaluación de los términos del acuerdo vinculante		
	Operación conjunta	Negocio conjunto
	costos y gastos en un porcentaje especificado (por ejemplo, en proporción a la participación de cada parte en la propiedad del acuerdo o en la actividad realizada a través del acuerdo directamente atribuida a ellas).	El acuerdo vinculante establece que las partes del acuerdo conjunto son responsables de éste solo en la medida de sus inversiones respectivas en el acuerdo o por sus respectivas obligaciones de aportar cualquier capital no desembolsado o adicional al acuerdo, o ambos.
	El acuerdo vinculante establece que las partes del acuerdo conjunto son responsables de las demandas planteadas por terceros.	El acuerdo vinculante señala que los acreedores del acuerdo conjunto no tienen derecho a reclamar contra ninguna parte con respecto a deudas u obligaciones del acuerdo.

Evaluación de los términos del acuerdo vinculante		
	Operación conjunta	Negocio conjunto
Ingresos, gastos y resultado (ahorro o desahorro) del periodo	<p>El acuerdo vinculante establece la distribución de los ingresos y gastos sobre la base del rendimiento relativo de cada parte en el acuerdo conjunto. Por ejemplo, el acuerdo vinculante puede establecer que los ingresos y gastos se distribuyen sobre la base de la capacidad que cada parte utiliza de una planta operada conjuntamente, que podría diferir de su participación en la propiedad del acuerdo conjunto. En otras ocasiones, las partes pueden haber acordado compartir el resultado (ahorro o desahorro) del periodo relacionado con el acuerdo sobre la base de un porcentaje especificado, tal como la participación en la propiedad de las partes en el acuerdo. Esto no impediría que el acuerdo constituya una operación conjunta si las partes tienen derechos sobre los activos, y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo.</p>	<p>El acuerdo vinculante establece la participación de cada parte en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo relacionado con las actividades del acuerdo.</p>

Evaluación de los términos del acuerdo vinculante		
	Operación conjunta	Negocio conjunto
Garantías	Normalmente, se requiere que las partes de los acuerdos conjuntos proporcionen garantías a terceros de que, por ejemplo, recibirán un servicio del acuerdo conjunto, o proporcionarán financiación a éste. La provisión de estas garantías, o el compromiso de las partes de proporcionarlas, no determina, por sí misma, que el acuerdo conjunto sea una operación conjunta. La característica que determina si el acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto es si las partes tienen obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo (para algunos de los cuales las partes pueden, o no, haber proporcionado una garantía).	

GA28. Cuando el acuerdo vinculante especifica que las partes tienen derechos sobre los activos, y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo, son partes de una operación conjunta y no necesitan considerar otros factores y circunstancias (párrafos GA29 a GA33) a efectos de clasificar el acuerdo conjunto.

Evaluación de otros factores y circunstancias

GA29. Cuando los términos del acuerdo vinculante no especifican que las partes tengan derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo, las partes considerarán otros factores y circunstancias para evaluar si el acuerdo es una operación conjunta o un negocio conjunto.

GA30. Un acuerdo conjunto puede estructurarse en un vehículo separado cuya forma legal confiere separación entre las partes y el vehículo separado. Los términos vinculantes acordados entre las partes pueden no especificar los derechos de las partes sobre los activos y las obligaciones con respecto a los pasivos, si bien, la consideración de otros factores y circunstancias puede llevar a clasificar tal acuerdo como una operación conjunta. Este será el caso cuando otros factores y circunstancias otorguen a las partes derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo.

GA31. Cuando las actividades de un acuerdo están diseñadas principalmente para proporcionar un producto a las partes, esto indica que éstas tienen derecho,

de forma sustancial, a todos los beneficios económicos o potencial de servicio de los activos del acuerdo. Las partes de este tipo de acuerdos a menudo se garantizan su acceso a los productos proporcionados por el acuerdo impidiendo que éste venda la producción a terceros.

- GA32. El efecto de un acuerdo con este diseño y propósito es que los pasivos incurridos por el acuerdo son, en esencia, satisfechos por los flujos de efectivo recibidos de las partes a través de sus compras del producto. Cuando las partes son sustancialmente las únicas fuentes de flujos de efectivo que contribuyen a la continuidad de las operaciones del acuerdo, esto indica que las partes tienen una obligación con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo.

Ejemplo de aplicación

Ejemplo 5

Supóngase que dos partes estructuran un acuerdo conjunto en una sociedad por acciones (entidad C) en la que cada parte tiene un 50 por ciento de participación en la propiedad. El propósito del acuerdo es fabricar materiales requeridos por las partes para sus respectivos procesos individuales de fabricación. El acuerdo asegura que las partes operan la instalación que produce los materiales con las especificaciones de cantidad y calidad señaladas por las partes.

La forma legal de la entidad C (una sociedad por acciones) a través de la cual se realizan las actividades inicialmente indica que los activos y pasivos mantenidos en la entidad C son activos y pasivos de ésta. El acuerdo vinculante entre las partes no especifica que las partes tengan derechos sobre los activos u obligaciones con respecto a los pasivos de la entidad C. Por consiguiente, la forma legal de la entidad C y los términos del acuerdo vinculante indican que el acuerdo es un negocio conjunto.

Sin embargo, las partes también considerarán los siguientes aspectos del acuerdo:

- Las partes acordaron comprar todo el producto elaborado por la entidad C en una proporción de 50:50. La entidad C no puede vender ningún producto a terceros, a menos que lo aprueben las dos partes del acuerdo. Puesto que el propósito del acuerdo es proporcionar a las partes el producto que requieran, es de esperar que tales ventas a terceros sean poco frecuentes y no significativas.
- Las partes establecen el precio del producto que adquieren a un nivel diseñado para cubrir costos de producción y gastos administrativos incurridos por la entidad C. Sobre la base de este

modelo de funcionamiento, se pretende que el acuerdo opere a nivel de punto de equilibrio.

Dada la situación anterior, los siguientes factores y circunstancias son relevantes:

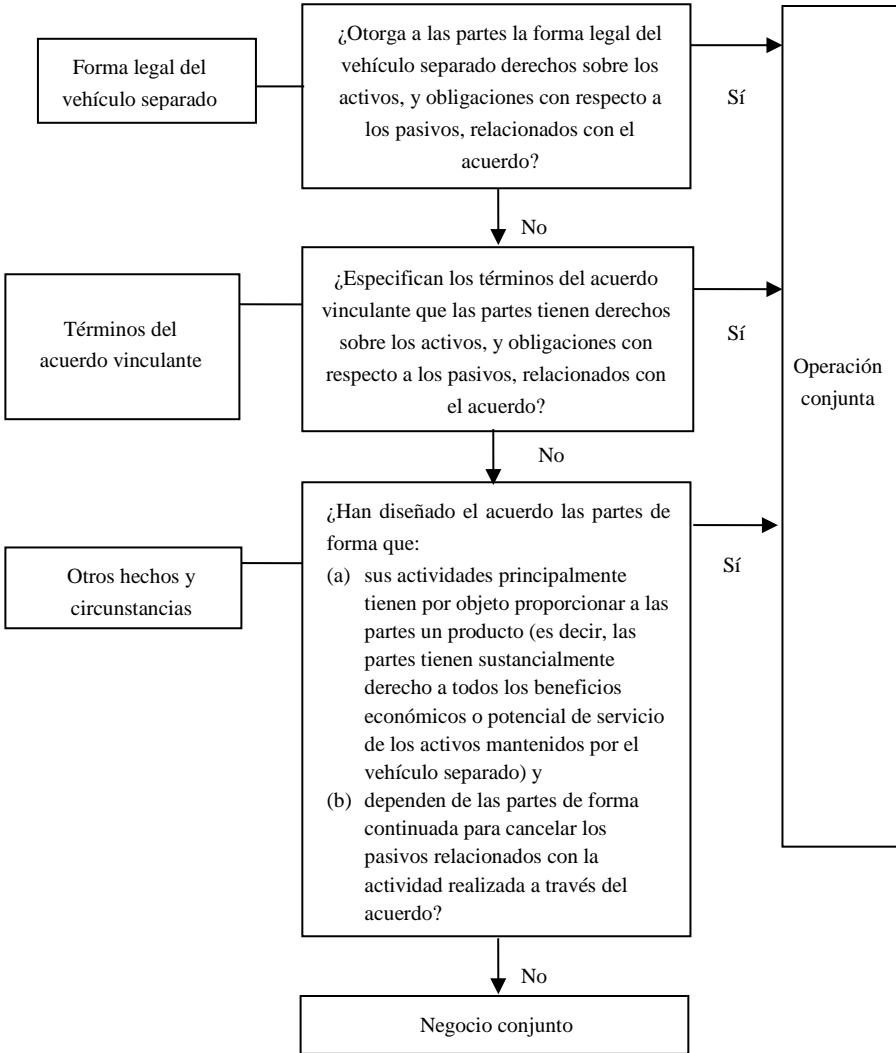
- La obligación de las partes de comprar todos los productos elaborados por la entidad C refleja la dependencia exclusiva de ésta con respecto a las partes para la generación de flujos de efectivo y, por ello, las partes tienen la obligación de financiar la liquidación de los pasivos de la entidad C.
- El hecho de que las partes tengan derecho a obtener toda la producción de la entidad C significa que las partes están consumiendo, y por ello, tienen derecho a todos los beneficios económicos o potencial de servicio de los activos de la entidad C.

Estos hechos y circunstancias indican que el acuerdo es una operación conjunta. La conclusión sobre la clasificación del acuerdo conjunto en estas circunstancias no cambiaría si, en lugar de utilizar las partes su participación en el producto en un proceso de fabricación posterior, vendieran su participación del producto a terceros.

Si las partes cambiaran los términos del acuerdo vinculante de forma que dicho acuerdo pueda vender su producción a terceros, esto daría lugar a que la entidad C asumiera los riesgos de demanda, inventario y de crédito. En ese escenario, este cambio en los hechos y circunstancias requeriría la nueva evaluación de la clasificación del acuerdo conjunto. Estos hechos y circunstancias indicarían que el acuerdo es un negocio conjunto.

GA33. El siguiente diagrama refleja la evaluación que una entidad sigue para clasificar un acuerdo cuando el acuerdo conjunto se estructura a través de un vehículo separado:

Clasificación de un acuerdo conjunto estructurado a través de un vehículo separado



Estados financieros de las partes de un acuerdo conjunto (párrafos 23 a 28)

Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas

GA33A. Cuando una entidad adquiere una participación en una operación conjunta cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40, aplicará, en la medida de su participación, de acuerdo con el párrafo 23, todos los principios de contabilización de la adquisición de la NICSP 40, y otras NICSP, que no entren en conflicto con las guías de esta Norma y revelará la información que se requiera en dichas NICSP en relación con las adquisiciones. Los principios de contabilización de la adquisición que no entran en conflicto con las guías de esta Norma incluyen pero no se limitan a:

- (a) la medición de los activos y pasivos identificables a valor razonable, que no sean partidas para las que se prevén excepciones en la NICSP 40 y otras NICSP;
- (b) el reconocimiento de los costos relacionados con la adquisición como gastos en los periodos en los que se incurre en dichos costos y se reciben los servicios, con la excepción de los costos de emisión de deuda o de títulos de patrimonio que se reconocen de acuerdo con la NICSP 28 y la NICSP 29;
- (c) el reconocimiento como plusvalía del exceso de la contraprestación transferida sobre el neto de los importes en la fecha de adquisición de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables, si los hubiera; y
- (d) la comprobación, al menos anualmente, del deterioro de valor de una unidad generadora de efectivo a la que se le ha asignado plusvalía, y siempre que haya algún indicio de que el valor de la unidad pudiera estar deteriorado, tal como requiere la NICSP 26, *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo*, para la plusvalía adquirida en una adquisición.

GA33B. Los párrafos 24A y GA33A también se aplican a la formación de una operación conjunta si, y solo si, en el momento de su formación se aporta a dicha operación conjunta una operación existente, tal como se define en la NICSP 40, por una de las partes que participa en la operación conjunta. Sin embargo, dichos párrafos no se aplican a la formación de una operación conjunta si todas las partes que participan en dicha operación conjunta solo aportan, en el momento de su formación, activos o grupos de activos que no constituyen operaciones.

GA33C. Un operador conjunto puede incrementar su participación en una operación conjunta cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la

NICSP 40, mediante la adquisición de una participación adicional en la mencionada operación conjunta. En estos casos, las participaciones anteriormente poseídas en la operación conjunta no se miden nuevamente si el operador conjunto conserva el control conjunto.

GA33D. Los párrafos 24A y GA33A a GA33C no se aplican en la adquisición de una participación en una operación conjunta cuando las partes que comparten el control conjunto, incluyendo la entidad que adquiere la participación en la operación conjunta, se encuentran bajo el control común de la misma controladora última antes y después de la adquisición, y ese control no es transitorio.

Contabilización de las ventas o aportaciones de activos a una operación conjunta

GA34. Cuando una entidad realiza una transacción con una operación conjunta en la que ella misma es un operador conjunto, tal como una venta o aportación de activos, está realizando la transacción con las otras partes de la operación conjunta y, como tal, el operador conjunto reconocerá ganancias y pérdidas procedentes de esta transacción solo en la medida de las participaciones de las otras partes en la operación conjunta.

GA35. Cuando estas transacciones proporcionen evidencia de una reducción en el valor realizable neto de los activos que vayan ser vendidos o aportados a la operación conjunta o de una pérdida por deterioro de valor de esos activos, esas pérdidas se reconocerán totalmente por el operador conjunto.

Contabilización de compras de activos procedentes de una operación conjunta

GA36. Cuando una entidad realiza una transacción con una operación conjunta en la que es un operador conjunto, tal como una compra de activos, no reconocerá su participación en las ganancias y pérdidas hasta que revenda esos activos a un tercero.

GA37. Cuando estas transacciones proporcionen evidencia de una reducción en el valor realizable neto de los activos que vayan a ser comprados o de un deterioro de valor de esos activos, el operador conjunto reconocerá su participación en esas pérdidas.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 37, pero no son parte de la misma.

Objetivo

FC1. Estos Fundamentos de las conclusiones resumen las consideraciones del IPSASB para llegar a las conclusiones de la NICSP 37. Puesto que esta Norma se basa en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* (emitida en 2011, incluyendo las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2014), emitida por el IASB, los Fundamentos de las conclusiones describen solo las áreas en las que la NICSP 37 no observa los requerimientos principales de la NIIF 11.

Aspectos generales

FC2. En 2012, el IPSASB comenzó a trabajar en un proyecto para actualizar las NICSP que tratan la contabilización de participaciones en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos. En octubre de 2013, el IPSASB emitió los Proyectos de Norma (PN) 48 a 52 que fueron denominados de forma conjunta como *Participaciones en Otras Entidades*. El PN 51 *Acuerdos Conjuntos*, se basó en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* tomando en consideración las modificaciones del sector público relevantes de la NICSP 8 *Participaciones en Negocios Conjuntos*. En enero de 2015, el IPSASB emitió cinco NICSP nuevas, incluyendo la NICSP 37. Estas NICSP nuevas sustituyen a la NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, NICSP 7 *Inversiones en Asociadas* y NICSP 8.

Clasificación de acuerdos conjuntos

FC3. La NICSP 37 clasifica los acuerdos conjuntos como negocios conjuntos u operaciones conjuntas sobre la base de si una entidad tiene (i) derechos sobre los activos y obligaciones por pasivos, o (ii) derechos sobre activos netos. Esto difiere de la NICSP 8 que hace referencia a tres tipos de acuerdos, que son entidades controladas de forma conjunta, operaciones controladas de forma conjunta y activos controlados de forma conjunta. El IPSASB estuvo de acuerdo en que la clasificación de acuerdos conjuntos en la NICSP 37 debe ser congruente con la NIIF 11.

Eliminación de la alternativa contable

FC4. La NICSP 37 requiere que un participante en un negocio conjunto contabilice su participación en un negocio conjunto usando el método de la participación. La NICSP 8 anterior permitía que las entidades controladas de forma conjunta se contabilicen usando el método de la participación o la consolidación proporcional. El IPSASB reconoció las razones del IASB para eliminar la consolidación proporcional como un método de

contabilización de las participaciones en negocios conjuntos y estuvo de acuerdo en que los tratamientos contables permitidos por la NICSP 37 deben ser congruentes con la NIIF 11.

- FC5. Las razones del IASB para eliminar la consolidación proporcional como un método de contabilización para participaciones en negocios conjuntos incluían las siguientes:
- (a) el método de la participación es el más apropiado para contabilizar los negocios conjuntos porque es un método que contabiliza la participación de una entidad en los activos netos de una participada.
 - (b) El enfoque de la NIIF 11 es congruente con la opinión del IASB de lo que constituye la esencia económica de las participaciones de una entidad en acuerdos conjuntos.
 - (c) La NIIF 11 requerirá la contabilización congruente de acuerdos con derechos similares.
 - (d) El IASB no consideró que la eliminación de la consolidación proporcional causaría una pérdida de información para los usuarios de los estados financieros (teniendo en consideración los requerimientos de información a revelar de la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*).
- FC6. El IPSASB adoptó la opinión de que no había diferencias en el sector público que justificaran un enfoque diferente al tomado por el IASB.

Adquisición de una participación en una operación conjunta

- FC7. En el momento en que la NICSP 37 estaba siendo desarrollada, el IASB solicitó información sobre las propuestas para modificar la NIIF 11 añadiendo guías nuevas sobre la forma de contabilizar la adquisición de una participación en una operación conjunta que constituye un negocio, como se define en la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*. El IASB emitió *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas (Modificaciones a la NIIF 11)*, en mayo de 2014. El IPSASB estuvo de acuerdo en no incorporar estas guías en la NICSP 37, sobre la base de que sería más apropiado considerar estas guías en el contexto de los requerimientos a nivel de normas que se proyectan para combinaciones del sector público.
- FC8. En el momento en que el IPSASB desarrolló la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*, reconsideró si incluir guías sobre la forma de contabilizar la adquisición de una participación en una operación conjunta que constituye una operación. El IPSASB revisó las guías emitidas por el IASB en *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas (Modificaciones a la NIIF 11)* y no identificó una razón para el sector público para no utilizar esas guías. Por consiguiente, el

IPSASB decidió incluir esta guía (modificada para encajar la terminología y definiciones de la NICSP 40) en la NICSP 37.

Revisión de la NICSP 37 como resultado del documento *Aplicabilidad de las NICSP* del IPSASB, emitido en 2016

FC9. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias a todas las NICSP de la forma siguiente:

- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a “entidades del sector público distintas de las EP” de la sección de alcance de cada Norma;
- (b) sustituye el término “EP” por el término “entidades comerciales del sector público”, cuando procede; y
- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS**ÍNDICE**

	Párrafo
Servicios de construcción	EI2–EI8
Centro de servicios operado conjuntamente	EI9–EI13
Provisión conjunta de servicios de residencia asistida.....	EI14–EI20
Fabricación y distribución conjunta de un producto	EI21–EI35
Banco operado conjuntamente.....	EI36–EI40
Actividades de exploración, desarrollo y producción de gas y petróleo ..	EI41–EI50
Acuerdo de gas natural licuado.....	EI51–EI59

Ejemplos ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 37, pero no son parte de la misma.

EI1. Estos ejemplos representan situaciones hipotéticas que ilustran los juicios profesionales que pueden utilizarse al aplicar la NICSP 37 en situaciones diferentes. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden estar basados en hechos reales, al aplicar la NICSP 37 se deben evaluar todos los hechos y circunstancias relevantes de cada situación concreta.

Ejemplo 1 - Servicios de construcción

EI2. A y B (las partes) son dos entidades cuyas actividades incluyen la prestación de numerosos tipos de servicios de construcción a los sectores públicos y privados. La Entidad A es una entidad del sector privado. La Entidad B es propiedad de un gobierno. Estas compañías establecieron un acuerdo vinculante para trabajar juntas con el propósito de cumplir un contrato con una administración pública para el diseño y construcción de una carretera entre dos ciudades. El acuerdo vinculante determina las cuotas de participación de A y B y establece el control conjunto del acuerdo, cuyo objetivo es la entrega de la carretera. El acuerdo conjunto no tendrá participación adicional una vez que la carretera se haya completado. La carretera se transferirá al gobierno en ese momento.

EI3. Las partes constituyen un vehículo separado (entidad Z) que lleva a cabo el acuerdo. La entidad Z, en nombre de A y B, realiza el contrato con la administración pública. Además, los activos y pasivos relacionados con el acuerdo se mantienen en la entidad Z. La característica principal de la forma legal de la entidad Z es que las partes, no la entidad Z, tienen derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos de la entidad.

EI4. El acuerdo vinculante entre A y B establece de forma adicional que:

- (a) los derechos sobre todos los activos necesarios para llevar a cabo las actividades del acuerdo se comparten por las partes sobre la base de sus cuotas de participación en el acuerdo;
- (b) las partes tienen responsabilidades diversas y conjuntas sobre todas las obligaciones operativas y financieras relacionadas con las actividades del acuerdo sobre la base de sus cuotas de participación en el acuerdo; y
- (c) el resultado (ahorro o desahorro) de periodo precedente de las actividades del acuerdo se comparte por A y B sobre la base de sus cuotas de participación en el acuerdo.

EI5. A efectos de la coordinación y supervisión de las actividades, A y B designan un gerente del proyecto, quien será un empleado de una de las partes. Tras un tiempo especificado, el papel del gerente del proyecto rotará

a un empleado de la otra parte. A y B acuerdan que las actividades se ejecutarán por los empleados con el criterio de “sin ganancias o pérdidas”.

- EI6. De acuerdo con los términos especificadas en el contrato con la administración pública, la entidad Z factura los servicios de construcción a la administración pública en nombre de las partes.

Análisis

- EI7. El acuerdo conjunto se lleva a cabo a través de un vehículo separado cuya forma legal no proporciona separación entre las partes y el vehículo separado (es decir, los activos y pasivos mantenidos por la entidad Z son de las partes). Esto se ve reforzado por los términos acordados por las partes en su acuerdo vinculante, que señala que A y B tienen derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo, que se llevan a cabo a través de la entidad Z. El acuerdo conjunto es una operación conjunta. No es un acuerdo de concesión de servicios.
- EI8. A y B reconocen cada una en sus estados financieros su parte de los activos (por ejemplo, propiedades, planta y equipo, cuentas por cobrar) y su parte de los pasivos procedentes del acuerdo (por ejemplo, cuentas por pagar a terceros) sobre la base de su cuota de participación en el acuerdo. Cada una también reconoce su parte de los ingresos y gastos procedentes de los servicios de construcción proporcionados a la administración pública a través de la entidad Z.

Ejemplo 2 - Centro de servicios operado conjuntamente

- EI9. Dos entidades (las partes) establecen un vehículo separado (entidad X) a efectos de establecer y operar un centro de servicios conjunto. El acuerdo vinculante entre las partes establece el control conjunto de las actividades que se llevan a cabo en la entidad X. La característica principal de la forma legal de la entidad X es que la entidad, no las partes, tiene derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo. Estas actividades incluyen la asignación de un espacio para oficinas para los servicios, la gestión del aparcamiento, mantenimiento del centro y su equipo, tal como ascensores, construcción de la reputación del centro y la gestión de la base de clientes para el centro.
- EI10. Los términos del acuerdo vinculante son que:
- (a) La Entidad X es propietaria del centro de servicios. El acuerdo vinculante no especifica que las partes tengan derechos sobre centro de servicios.
 - (b) Las partes no son responsables de las deudas, pasivos u obligaciones de la entidad X. Si la entidad X no puede pagar sus deudas u otros pasivos o cumplir con sus obligaciones con terceros, la

responsabilidad de cada parte con terceros se limitará al importe no pagado de la aportación de capital de esa parte.

- (c) Las partes tienen el derecho a vender o pignorar su participación en la entidad X.
- (d) Cada parte paga por su participación en los gastos de operación del servicio de acuerdo con su participación en la entidad X.

Análisis

- EI11. El acuerdo conjunto se lleva a cabo a través de un vehículo separado, cuya forma legal hace que el vehículo separado se considere por sí mismo (es decir, los activos y pasivos mantenidos en el vehículo separado son activos y pasivos del vehículo separado y no de las partes). Además, los términos del acuerdo vinculante no especifican que las partes tengan derechos sobre los activos, u obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo. En su lugar, los términos del acuerdo vinculante establecen que las partes tienen derechos sobre los activos netos de la entidad X.
- EI12. Sobre la base de la descripción anterior, no existen otros hechos y circunstancias que indiquen que las partes tienen derecho, de forma sustancial, a todos los beneficios económicos o potencial de servicio de los activos relacionados con el acuerdo, y que las partes tienen una obligación con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo. El acuerdo conjunto es un negocio conjunto.
- EI13. Las partes reconocen sus derechos sobre los activos netos de la entidad X como inversiones y los contabilizan utilizando el método de la participación.

Ejemplo 3 - Provisión conjunta de servicios de residencia asistida

- EI14. Un prestador de servicios sanitarios del sector público (entidad X) y un promotor de vivienda importante (entidad Y) realizan un acuerdo de trabajo conjunto para suministrar servicios de residencia asistida a personas de la tercera edad. La entidad X y la entidad Y crean una compañía separada (entidad Z). La forma legal de la compañía confiere los derechos sobre los activos y obligaciones por los pasivos a ella misma. El acuerdo entre la entidad X y la entidad Y requiere que todas las decisiones se tomen de forma conjunta. El acuerdo también confirma que:
 - (a) La entidad X proporcionará los servicios de residencia asistida. La entidad Y construirá los locales.
 - (b) Los activos del acuerdo son propiedad de la entidad Z, la compañía. Ninguna parte podrá vender, pignorar, transferir o hipotecar de alguna otra forma los activos de la entidad Z.

- (c) El pasivo de las partes se limita a cualquier capital no pagado de la entidad Z.
- (d) Cada parte paga por su participación en los gastos de operación del servicio de acuerdo con su participación en la entidad Z.
- (e) Las ganancias de la entidad Z se distribuirán entre la entidad X y la entidad Y en una proporción 40:60, siendo las respectivas participaciones de las partes del acuerdo.

Análisis

- EI15. El acuerdo conjunto se lleva a cabo a través de un vehículo separado, cuya forma legal hace que el vehículo separado se considere por sí mismo (es decir, los activos y pasivos mantenidos en el vehículo separado son activos y pasivos del vehículo separado y no de las partes). Además, los términos del acuerdo vinculante no especifican que las partes tengan derechos sobre los activos, u obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo. En su lugar, los términos del acuerdo vinculante establecen que las partes tienen derechos sobre los activos netos de la entidad Z.
- EI16. Sobre la base de la descripción anterior, no existen otros hechos y circunstancias que indiquen que las partes tienen derecho, de forma sustancial, a todos los beneficios económicos o potencial de servicio de los activos relacionados con el acuerdo, o que las partes tienen una obligación con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo. El acuerdo conjunto es un negocio conjunto.
- EI17. Las partes reconocen sus derechos sobre los activos netos de la entidad Z como inversiones y los contabilizan utilizando el método de la participación.

Variación

- EI18. Un prestador de servicios sanitarios del sector público (entidad X) y un promotor de vivienda importante (entidad Y) realizan un acuerdo de trabajo conjunto para suministrar servicios de residencia asistida a personas de la tercera edad. El acuerdo entre la entidad X y la entidad Y requiere que todas las decisiones se tomen de forma conjunta. El acuerdo también confirma que:
- (a) La entidad X suministrará activos operativos incluyendo el equipo de oficina, vehículos a motor y mobiliario y enseres para los locales de la residencia asistida.
 - (b) La entidad Y construirá los locales y continuará siendo su propietaria. La entidad Y será responsable del mantenimiento diario de los locales. La entidad Y no puede vender los locales sin ofrecer primero a la entidad X el derecho a comprarlos. La entidad Y tiene el

- derecho al 100% de cualquier ganancia sobre la venta posterior de los locales.
- (c) Los servicios se prestarán a través de una entidad nueva, la entidad Z, establecida a estos efectos.
 - (d) Cada parte pagará el 50% de los gastos por operar los servicios.
 - (e) Cualquier ganancia por proporcionar los servicios de residencia asistida se compartirá por igual entre la entidad X y la entidad Y.
 - (f) La entidad X será responsable de la gestión del personal y de los pasivos que surjan de las quejas personales y de las cuestiones sanitarias y de seguridad.
 - (g) La entidad Y será responsable de los pasivos por reparación de los defectos de los locales o alteraciones de los locales requeridas para cumplir los códigos de sanidad y seguridad y los cambios en esos códigos.

Análisis de la variación

- EI19. Aunque los servicios se prestan a través de un vehículo separado, la entidad X y la entidad Y continúan siendo propietarias de los activos usados para prestar los servicios. El acuerdo conjunto es una operación conjunta.
- EI20. La entidad X y la entidad Y reconocen cada una en sus estados financieros sus propios activos y pasivos. Cada una también reconoce su parte de los ingresos y gastos procedentes de los servicios de residencia asistida proporcionados a través de la entidad Z.

Ejemplo 4 - Fabricación y distribución conjunta de un producto

- EI21. Las entidades A y B (las partes) han establecido un acuerdo estratégico y operativo (el acuerdo marco) en el que han acordado los términos según las cuales llevan a cabo la fabricación y distribución de un producto (producto P) en mercados diferentes.
- EI22. Las partes han acordado llevar a cabo las actividades de producción y distribución estableciendo acuerdos conjuntos, como se describe a continuación:
- (a) Actividad de producción: las partes han acordado realizar la actividad de fabricación a través de un acuerdo conjunto (el acuerdo de fabricación). El acuerdo de fabricación se estructura a través de un vehículo separado (entidad M), cuya forma legal hace que el vehículo separado se considere por sí mismo (es decir, los activos y pasivos mantenidos en la entidad M son activos y pasivos de la entidad M y no de las partes). De acuerdo con el acuerdo marco, las partes se han comprometido entre ellas a comprar la producción

completa del producto P fabricado por el acuerdo de fabricación de acuerdo con sus participaciones en la propiedad de la entidad M. Las partes posteriormente venden el producto P a otro acuerdo, controlado de forma conjunta por las dos mismas partes, que ha sido establecido exclusivamente para la distribución del producto P como se describe a continuación. Ni el acuerdo marco ni el acuerdo vinculante entre A y B, que trata la actividad de fabricación, especifican que las partes tienen derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con la actividad de fabricación.

- (b) Actividad de distribución: las partes han acordado realizar la actividad de distribución a través de un acuerdo conjunto (el acuerdo de distribución). Las partes han estructurado el acuerdo de distribución a través de un vehículo separado (entidad D), cuya forma legal hace que el vehículo separado se considere por sí mismo (es decir, los activos y pasivos mantenidos en la entidad D son activos y pasivos de la entidad D y no de las partes). Según el acuerdo marco, el acuerdo de distribución ordena sus requerimientos para el producto P procedentes de las partes según las necesidades de los mercados diversos en los que el acuerdo de distribución vende el producto. Ni el acuerdo marco ni el acuerdo vinculante entre A y B, que trata la actividad de distribución, especifican que las partes tienen derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con la actividad de distribución.

EI23. Además, el acuerdo marco establece:

- (a) que el acuerdo de fabricación elaborará el producto P para cumplir con los requerimientos del producto P que el acuerdo de distribución establece entre las partes;
- (b) los términos comerciales relacionados con la venta del producto P a las partes según el acuerdo de fabricación. El acuerdo de fabricación venderá el producto P a las partes al precio acordado por A y B que cubre todos los costos de producción incurridos. Posteriormente, las partes venden el producto al acuerdo de distribución al precio acordado por A y B.
- (c) Cualquier insuficiencia de efectivo en que el acuerdo de fabricación pueda incurrir se financiará por las partes de acuerdo con su participación en la propiedad en la entidad M.

Análisis

EI24. El acuerdo marco establece los términos según los cuales las partes A y B llevan a cabo la fabricación y distribución del producto P. Estas actividades

se llevan a cabo a través de acuerdos conjuntos cuyo propósito es la fabricación o distribución del producto P.

- EI25. Las partes llevan a cabo el acuerdo de fabricación a través de la entidad M cuya forma legal proporciona separación entre las partes y la entidad. Además, ni el acuerdo marco ni el acuerdo vinculante que trata la actividad de fabricación especifican que las partes tengan derechos sobre los activos, y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados, con la actividad de fabricación. Sin embargo, al considerar los siguientes hechos y circunstancias las partes han concluido que el acuerdo de fabricación es una operación conjunta:
- (a) Las partes se han comprometido a comprar la producción completa del producto P elaborado por el acuerdo de fabricación. Por consiguiente, A y B tienen derecho, de forma sustancial, a todos los beneficios económicos o potencial de servicio de los activos del acuerdo de fabricación.
 - (b) El acuerdo de fabricación elabora el producto P para cumplir con las necesidades de las partes en términos de cantidad y calidad de forma que puedan satisfacer la demanda del producto P del acuerdo de distribución. La dependencia exclusiva del acuerdo de fabricación de las partes para la generación de flujos de efectivo y los compromisos de las partes de proporcionar fondos cuando el acuerdo de fabricación tenga falta de efectivo indica que las partes tienen una obligación con respecto a los pasivos del acuerdo de fabricación, porque esos pasivos se liquidarán a través de compras de las partes del producto P o por la provisión directa de fondos por las partes.
- EI26. Las partes llevan a cabo las actividades de distribución a través de la entidad D cuya forma legal proporciona separación entre las partes y la entidad. Además, ni el acuerdo marco ni el acuerdo vinculante que trata la actividad de distribución especifican que las partes tengan derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con la actividad de distribución.
- EI27. No existen otros hechos y circunstancias que indiquen que las partes tienen derecho, de forma sustancial, a todos los beneficios económicos o potencial de servicio de los activos relacionados con el acuerdo de distribución, o que las partes tengan una obligación con respecto a los pasivos relacionados con ese acuerdo. El acuerdo de distribución es un negocio conjunto.
- EI28. A y B reconocen cada una en sus estados financieros su parte de los activos (por ejemplo, propiedades, planta y equipo, efectivo) y su parte de los pasivos procedentes del acuerdo de fabricación (por ejemplo, cuentas por pagar a terceros) sobre la base de su participación en la propiedad de la entidad M. Cada una de las partes también reconoce su participación en los

gastos procedentes de la fabricación del producto P incurridos por el acuerdo de fabricación y su participación en los ingresos relacionados con las ventas del producto P al acuerdo de distribución.

- EI29. Las partes reconocen sus derechos sobre los activos netos del acuerdo de distribución como inversiones y los contabilizan utilizando el método de la participación.

Variación

- EI30. Supóngase que las partes pactan que el acuerdo de fabricación descrito anteriormente se responsabiliza no solo de la elaboración del producto P, sino también de su distribución a terceros clientes.
- EI31. Las partes también pactan establecer un acuerdo de distribución como el descrito anteriormente para distribuir el producto P exclusivamente para ayudar a ampliar la distribución del producto P en mercados especificados adicionales.
- EI32. El acuerdo de fabricación también vende el producto P directamente al acuerdo de distribución. No existe compromiso de comprar o de reservar, una proporción fija de producción del acuerdo de fabricación por parte del acuerdo de distribución.

Análisis de la variación

- EI33. La variación no ha afectado a la forma legal del vehículo separado en el que se lleva a cabo la actividad de fabricación ni a los términos vinculantes relacionados con los derechos de las partes sobre los activos, y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con la actividad de fabricación. Sin embargo, hace que el acuerdo de fabricación sea un acuerdo autofinanciado porque es capaz de llevar a cabo una actividad comercial en su propio nombre, distribuyendo el producto P a terceros clientes y, por consiguiente, asumir riesgos de demanda, inventario y de crédito. Aun cuando el acuerdo de fabricación puede también vender el producto P al acuerdo de distribución, en este escenario el acuerdo de fabricación no depende de que las partes sean capaces de llevar a cabo sus actividades de forma continuada. En este caso, el acuerdo de fabricación es un negocio conjunto.
- EI34. La variación no tiene efecto sobre la clasificación del acuerdo de distribución como un negocio conjunto.
- EI35. Las partes reconocen sus derechos sobre los activos netos del acuerdo de fabricación y sus derechos sobre los activos netos del acuerdo de distribución como inversiones y los contabilizan utilizando el método de la participación.

Ejemplo 5 - Banco operado conjuntamente

- EI36. El banco A, un banco propiedad del gobierno, y el banco B, un banco de propiedad privada (las partes) acordaron combinar ciertas corporaciones, bancos de inversión, gestión de activos y actividades de servicios creando un vehículo separado (banco C). Ambas partes esperan que el acuerdo les beneficie de formas diferentes. El banco A considera que el acuerdo podría permitirle lograr sus planes estratégicos para mejorar su rentabilidad a través de la ampliación de los productos y servicios que ofrece. El banco B espera que el acuerdo refuerce su oferta de ahorros financieros y productos de mercado.
- EI37. La principal característica de la forma legal del banco C es hacer que el vehículo separado se considere por sí mismo (es decir, los activos y pasivos mantenidos en el vehículo separado son activos y pasivos del vehículo separado y no de las partes). Cada uno de los bancos A y B tiene un 40 por ciento de participación en la propiedad del banco C, estando el 20 por ciento restante cotizado y ampliamente disperso. El acuerdo entre el banco A y el banco B establece el control conjunto de las actividades del banco C.
- EI38. Además, el banco A y el banco B realizaron un acuerdo irrevocable según el cual, incluso en caso de conflicto, ambos bancos están de acuerdo en proporcionar los fondos necesarios a partes iguales y, si se requiere, de forma conjunta y por separado, para asegurar que el banco C cumple con la legislación y las regulaciones bancarias aplicables y con los compromisos con las autoridades bancarias. Este compromiso representa la asunción por cada una de las partes del 50 por ciento de los fondos necesarios para asegurar que el banco C cumple con la legislación y regulaciones bancarias.

Análisis

- EI39. El acuerdo conjunto se lleva a cabo a través de un vehículo separado cuya forma legal concede separación entre las partes y el vehículo separado. Los términos del acuerdo vinculante no especifican que las partes tengan derechos sobre los activos u obligaciones con respecto a los pasivos del banco C, pero establecen que las partes tienen derechos sobre los activos netos del banco C. El compromiso por las partes de proporcionar apoyo si el banco C no es capaz de cumplir con la legislación y las regulaciones bancarias aplicables no es por sí mismo un determinante de que las partes tengan una obligación con respecto a los pasivos del banco C. No existen otros hechos y circunstancias que indiquen que las partes tienen derecho, de forma sustancial, a todos los beneficios económicos de los activos del banco C y que las partes tienen una obligación con respecto a los pasivos del banco C. El acuerdo conjunto es un negocio conjunto.

- EI40. Ambos bancos A y B reconocen sus derechos sobre los activos netos del banco C como inversiones y los contabilizan utilizando el método de la participación.

Ejemplo 6 - Actividades de exploración, desarrollo y producción de gas y petróleo

- EI41. Las entidades A y B (las partes) crean un vehículo separado (entidad H) y un Acuerdo de Operación Conjunta (AOC) para llevar a cabo actividades de exploración, desarrollo y producción de gas y petróleo en el país O. La principal característica de la forma legal de la entidad H es hacer que el vehículo separado se considere por sí mismo (es decir, los activos y pasivos mantenidos en el vehículo separado son activos y pasivos del vehículo separado y no de las partes).
- EI42. El país O ha concedido a la entidad H permisos para realizar actividades de exploración, desarrollo y producción de gas y petróleo en un territorio asignado específicamente (campos).
- EI43. El acuerdo y el AOC pactado por las partes establecen sus derechos y obligaciones relacionados con dichas actividades. Los términos principales de dichos acuerdos se resumen a continuación.

Acuerdo

- EI44. El consejo de la entidad H está formado por un director procedente de cada parte. Cada parte tiene un 50 por ciento de la propiedad de la entidad H. Se requiere el consentimiento unánime de los directores para aprobar cualquier resolución.

Acuerdo de Operación Conjunta (AOC)

- EI45. El AOC establece un Comité Operativo. Este Comité está formado por un representante procedente de cada parte. Cada parte tiene un 50 por ciento de la participación en el Comité Operativo.
- EI46. El Comité Operativo aprueba los presupuestos y programas de trabajo relacionados con las actividades, que también requieren el consentimiento unánime de los representantes de cada parte. Una de las partes es nombrada como operador y es responsable de gestionar y llevar a cabo los programas de trabajo aprobados.
- EI47. El AOC especifica que los derechos y obligaciones que surgen de las actividades de exploración, desarrollo y producción se compartirán entre las partes en proporción a la participación de cada parte en la entidad H. En particular, el AOC establece que las partes comparten:

- (a) los derechos y las obligaciones que surgen de los permisos de exploración y desarrollo concedidos a la entidad H (por ejemplo, los permisos, pasivos por rehabilitación, las regalías e impuestos por pagar);
- (b) la producción obtenida; y
- (c) todos los costos asociados con los programas de trabajo.

EI48. Los costos incurridos en relación con todos los programas de trabajo se cubren por las partes mediante peticiones de efectivo. Si cualquiera de las partes no atiende sus obligaciones monetarias, se le requiere a la otra que aporte a la entidad H el importe no satisfecho. El importe no satisfecho se considera como una deuda de la parte que incumple con la otra parte.

Análisis

EI49. Las partes llevan a cabo el acuerdo conjunto a través de un vehículo separado cuya forma legal concede separación entre las partes y el vehículo separado. Las partes han sido capaces de revocar la evaluación inicial de sus derechos y obligaciones que surgen de la forma legal del vehículo separado mediante el cual se lleva a cabo el acuerdo. Ello se ha realizado mediante el acuerdo de los términos del AOC que les otorga derechos sobre los activos (por ejemplo, permisos de exploración y desarrollo, producción y cualesquiera otros activos que surjan de las actividades) y obligaciones con respecto a los pasivos (por ejemplo, todos los costos y obligaciones que surjan de los programas de trabajo) que se mantienen en la entidad H. El acuerdo conjunto es una operación conjunta.

EI50. La entidad A y la entidad B reconocen en sus estados financieros su propia parte de los activos y de los pasivos procedentes del acuerdo sobre la base de sus participaciones acordadas. Sobre esa base, cada parte también reconoce su participación en los ingresos (procedentes de la venta de su parte de la producción) y en los gastos.

Ejemplo 7 - Acuerdo de gas natural licuado

EI51. La entidad A posee un campo sin explotar de gas que contiene recursos de gas sustanciales. La entidad A determina que el campo de gas será viable económicamente solo si el gas se vende a clientes en mercados transoceánicos. Para ello, debe construirse una instalación de gas natural licuado (GNL) para licuar el gas de forma que pueda transportarse por barco a los mercados transoceánicos.

EI52. La entidad A realiza un acuerdo conjunto con la entidad B para desarrollar y operar el campo de gas y la instalación de GNL. Según ese acuerdo, las entidades A y B (las partes) acuerdan aportar el campo de gas y el efectivo,

respectivamente, a un vehículo separado nuevo, la entidad C. A cambio de esas aportaciones, cada parte toma un 50 por ciento de la participación en la propiedad de la entidad C. La característica principal de la forma legal de la entidad C es hacer que el vehículo separado se considere por sí mismo (es decir, los activos y pasivos mantenidos en el vehículo separado son activos y pasivos del vehículo separado y no de las partes).

- EI53. El acuerdo vinculante entre las partes especifica que:
- (a) Cada una de las entidades A y B deben nombrar dos miembros del consejo de la entidad C. El consejo de administración debe acordar por unanimidad la estrategia e inversiones realizadas por la entidad C.
 - (b) La gestión diaria del campo de gas y de la instalación de GNL, incluyendo las actividades de desarrollo y construcción, se realizará por el personal de la entidad B de acuerdo con las indicaciones acordadas de forma conjunta por las partes. La entidad C reembolsará a B los costos en que incurra por gestionar el campo de gas y la instalación de GNL.
 - (c) La entidad C es responsable de los impuestos y regalías de la producción y venta del GNL, así como de otros pasivos incurridos en el curso ordinario del negocio, tales como cuentas por pagar, restauración del lugar y pasivos por desmantelamiento.
 - (d) Las entidades A y B tienen la misma participación en el resultado positivo (ahorro) procedente de las actividades llevadas a cabo en el acuerdo y, por ello, tienen derecho a la misma participación en los dividendos o distribuciones similares realizadas por la entidad C.
- EI54. El acuerdo vinculante no especifica que alguna de las partes tenga derechos sobre los activos u obligaciones con respecto a los pasivos de la entidad C.
- EI55. El consejo de la entidad C decide realizar un acuerdo de financiación con un sindicato de prestamistas para ayudar a financiar el desarrollo del campo de gas y la construcción de la instalación de GNL. El costo total estimado del desarrollo y construcción es de 1.000 millones de u.m.¹
- EI56. El sindicato de prestamistas proporciona a la entidad C un préstamo de 700 millones de u.m. El acuerdo especifica que el sindicato tiene la garantía de las entidades A y B solo si la entidad C incumple el acuerdo del préstamo durante el desarrollo del campo y la construcción de la instalación de GNL. El sindicato prestamista está de acuerdo en que no tendrá la garantía de las entidades A y B una vez que la instalación de GNL esté en producción porque ha evaluado que las entradas de efectivo que la entidad C debería

¹ En este ejemplo, los importes monetarios están expresados en “unidades monetarias” (u.m.).

generar por las ventas de GNL serán suficientes para satisfacer los reembolsos del préstamo. Aunque en este momento los prestamistas no tienen la garantía de las entidades A y B, el sindicato se mantiene protegido contra el incumplimiento de la entidad C mediante el derecho de embargo de la instalación de GNL.

Análisis

- EI57. El acuerdo conjunto se lleva a cabo a través de un vehículo separado cuya forma legal concede separación entre las partes y el vehículo separado. Los términos del acuerdo vinculante no especifican que las partes tengan derechos sobre los activos, u obligaciones con respecto a los pasivos de la entidad C, pero establecen que las partes tienen derechos sobre los activos netos de la entidad C. La naturaleza de garantía del acuerdo de financiación durante el desarrollo del campo de gas y construcción de la instalación de GNL (es decir, las entidades A y B que proporcionan garantías separadas durante esta fase) no impone, por sí misma, a las partes una obligación con respecto a los pasivos de la entidad C (es decir, el préstamo es un pasivo de la entidad C). Las entidades A y B tienen pasivos separados, que son su garantía de reembolsar ese préstamo si la entidad C incumple durante la fase de desarrollo y construcción.
- EI58. No existen otros hechos y circunstancias que indiquen que las partes tienen derecho, de forma sustancial, a todos los beneficios económicos o potencial de servicio de los activos de la entidad C y que las partes tienen una obligación con respecto a los pasivos de la entidad C. El acuerdo conjunto es un negocio conjunto.
- EI59. Las partes reconocen sus derechos sobre los activos netos de la entidad C como inversiones y los contabilizan utilizando el método de la participación.

Ejemplo 8 - Contabilización de las adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas en las cuales la actividad constituye una operación

- EI60. Las municipalidades A, B y C tienen el control conjunto de la Operación Conjunta D, cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*.
- EI61. La municipalidad E adquiere el 40 por ciento de la participación en la propiedad de la Operación Conjunta D a un costo de 300 u.m. e incurre en unos costos de adquisición relacionados de 50 u.m.
- EI62. El acuerdo vinculante entre las partes a las que se une la Municipalidad E como parte de la adquisición establece que las participaciones de la

Municipalidad E en varios activos y pasivos difieren de su participación en la propiedad de la Operación Conjunta D. La siguiente tabla establece la participación de la Municipalidad E en los activos y pasivos relacionados con la Operación Conjunta D, tal como se establece en el acuerdo vinculante entre las partes:

	<i>Participación de la Municipalidad E en los activos y pasivos relacionados con la Operación Conjunta D</i>
Propiedades, planta y equipo	48%
Activos intangibles (excluida la plusvalía)	90%
Cuentas por cobrar	40%
Inventario	40%
Obligaciones por beneficios de retiro	15%
Cuentas por pagar	40%
Pasivos contingentes	56%

Análisis

- EI63. La Municipalidad E reconoce en sus estados financieros su participación en los activos y pasivos procedentes del acuerdo contractual (véase el párrafo 23).
- EI64. Esta municipalidad aplica los principios de contabilización de la adquisición de la NICSP 40 y otras NICSP, para la identificación, reconocimiento, medición y clasificación de los activos adquiridos y los pasivos asumidos, en el momento de la adquisición de la participación en la Operación Conjunta D. Esto es así porque la Municipalidad E adquirió una participación en una operación conjunta en la cual la actividad constituye una operación (véase el párrafo 24A).
- EI65. Sin embargo, la Municipalidad E no aplica los principios de contabilización de la adquisición de la NICSP 40 y otras NICSP que entran en conflicto con las guías de esta Norma. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 23, la Municipalidad E reconoce y, por ello, mide, en relación con su participación en la Operación Conjunta D, solo su participación en cada uno de los activos que se poseen conjuntamente y en cada uno de los pasivos en los que se incurre conjuntamente, tal como se señala en el acuerdo vinculante.

La Municipalidad E no incluye en sus activos y pasivos las participaciones de otras partes en la Operación Conjunta D.

- EI66. La NICSP 40 requiere que la adquirente mida los activos adquiridos y los pasivos asumidos identificables a sus valores razonables en la fecha de su adquisición con excepciones limitadas; por ejemplo, un derecho readquirido reconocido como un activo intangible se mide sobre la base del periodo restante del acuerdo vinculante relacionado, independientemente de si los participantes del mercado considerarían renovaciones potenciales de los acuerdos vinculantes al medir su valor razonable. Esta medición no entra en conflicto con esta Norma y, por ello, esos requerimientos se aplican.
- EI67. Por consiguiente, la Municipalidad E determina el valor razonable, u otra medición especificada en la NICSP 40, de su participación en los activos y pasivos identificables relacionados con la Operación Conjunta D. La siguiente tabla establece el valor razonable u otra medición especificada por la NICSP 40 de las participaciones de la Municipalidad E en los activos y pasivos identificables relacionados con la Operación Conjunta D:

	<i>Valor razonable u otra medición especificada por la NICSP 40 para las participaciones de la Municipalidad E en los activos y pasivos identificables de la Operación Conjunta D (u.m.)</i>
Propiedades, planta y equipo	138
Activos intangibles (excluida la plusvalía)	72
Cuentas por cobrar	84
Inventario	70
Obligaciones por beneficios de retiro	(12)
Cuentas por pagar	(48)
Pasivos contingentes	(52)
Pasivo por impuestos diferidos (véase la norma internacional o nacional que trate los impuestos sobre las ganancias)	(24)

	<i>Valor razonable u otra medición especificada por la NICSP 40 para las participaciones de la Municipalidad E en los activos y pasivos identificables de la Operación Conjunta D (u.m.)</i>
Activos netos	<u>228</u>

EI68. De acuerdo con la NICSP 40, el exceso de la contraprestación transferida sobre el importe asignado a las participaciones de la Municipalidad E en los activos netos identificables se reconoce como plusvalía:

Contraprestación transferida	300 u.m.
Participaciones de la Municipalidad E en los activos y pasivos identificables relacionados con su participación en la operación conjunta	<u>228 u.m.</u>
Plusvalía	<u>72 u.m.</u>

EI69. Los costos de 50 u.m. relacionados con la adquisición no se consideran parte de la contraprestación transferida por la participación en la operación conjunta. Se reconocen como gasto en el resultado (ahorro o desahorro) en el periodo en que se incurre en los costos y se reciben los servicios (véase el párrafo 113 de la NICSP 40).

Ejemplo 9 - Aportación del derecho a utilizar la aplicación práctica de conocimientos a una operación conjunta cuya actividad constituye una operación

EI70. Las Entidades A y B son dos entidades cuyas actividades son la construcción de baterías de alto rendimiento para diversas aplicaciones.

EI71. Para desarrollar baterías para vehículos eléctricos establecen un acuerdo vinculante (Operación Conjunta Z) para trabajar juntas. Las Entidades A y B comparten el control conjunto de la Operación Conjunta Z. Este acuerdo

es una operación conjunta cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40.

- EI72. Después de varios años, los operadores conjuntos (Entidades A y B) concluyeron que es factible desarrollar una batería para vehículos eléctricos utilizando el material M. Sin embargo, el procesamiento del material M requiere la aplicación práctica de conocimientos especializados y, hasta el momento, el material M solo se ha utilizado en la generación de electricidad.
- EI73. Para obtener acceso a la aplicación práctica de conocimientos existentes para procesar el material M, las Entidades A y B acuerdan que la Entidad C se una a ellas como otro operador conjunto mediante la adquisición de una participación en la Operación Conjunta Z de las Entidades A y B y pasando a ser una parte de los acuerdos vinculantes.
- EI74. La actividad de la Entidad C hasta este momento ha sido únicamente la generación de electricidad. Esta tiene desde hace tiempo un conocimiento amplio sobre el procesamiento del material M.
- EI75. A cambio de su participación en la Operación Conjunta Z, la Entidad C paga efectivo a las Entidad A y B y concede el derecho a utilizar su aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M para los propósitos de la Operación Conjunta Z. Además, la Entidad C traslada temporalmente a la Operación Conjunta Z a algunos de sus empleados que tienen experiencia en el procesamiento del material M. Sin embargo, la Entidad C no transfiere el control de la aplicación práctica de conocimientos a las Entidades A y B o a la Operación Conjunta Z porque conserva todos los derechos sobre éstos. En concreto, la Entidad C tiene derecho a retirar los derechos para utilizar su aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M y para retirar a sus empleados trasladados sin restricción alguna o compensación a las Entidades A y B u Operación Conjunta Z si deja su participación en la Operación Conjunta Z.
- EI76. El valor razonable de la aplicación práctica de conocimientos de la Entidad C en la fecha de adquisición de la participación en la operación conjunta es de 1.000 u.m. Inmediatamente antes de la adquisición, el valor en libros de la aplicación práctica de conocimientos en los estados financieros de la Entidad C era de 300 u.m.

Análisis

- EI77. La Entidad C ha adquirido una participación en la Operación Conjunta Z cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40.
- EI78. Para la contabilización de la adquisición de su participación en la operación conjunta, la Entidad C aplica todos los principios de contabilización de la adquisición de la NICSP 40 y otras NICSP que no entren en conflicto con

las guías de esta Norma (véase el párrafo 24A). La Entidad C reconoce en sus estados financieros su participación en los activos y pasivos procedentes del acuerdo vinculante (véase el párrafo 23).

- EI79. La Entidad C concedió el derecho de utilizar su aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M a la Operación Conjunta Z como parte de su incorporación a la Operación Conjunta Z como un operador conjunto. Sin embargo, la Entidad C conserva el control de su derecho porque tiene la facultad de retirar el derecho a utilizar su aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M y de retirar a sus empleados trasladados sin restricción alguna o compensación a las Entidades A y B u Operación Conjunta Z si deja su participación en la Operación Conjunta Z.
- EI80. Por consiguiente, la Entidad C continúa reconociendo la aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M después de la adquisición de la participación en la Operación Conjunta Z porque conserva todos los derechos sobre éstos. Esto significa que la Entidad C continuará reconociendo la aplicación práctica de conocimientos sobre la base de su importe en libros de 300 u.m. Como consecuencia de la conservación del control del derecho a utilizar la aplicación práctica de conocimientos que concedió a la operación conjunta, la Entidad C se ha otorgado a sí misma el derecho a utilizar la aplicación práctica de conocimientos. Por consiguiente, la Entidad C no mide nuevamente la aplicación práctica de conocimientos y no reconoce una ganancia o pérdida sobre la concesión del derecho a utilizarlos.

Comparación con la NIIF 11

La NICSP 37 *Acuerdos Conjuntos* se desarrolla principalmente a partir de la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* (Modificada en 2011, incluyendo las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2014). En el momento de emitir esta Norma, el IPSASB no ha considerado la aplicabilidad al sector público de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. Las referencias a la NIIF 9 en la NIIF 11, por ello, se sustituyen por referencias a las NICSP que tratan los instrumentos financieros.

Las principales diferencias entre la NICSP 37 y la NIIF 11 son las siguientes:

- La NICSP 37 incluye un comentario adicional al de la NIIF 11 para aclarar la aplicabilidad de la Norma a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 37 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIIF 11. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos “entidad controladora”, “resultado (ahorro o desahorro)” y “resultado (ahorro o desahorro) acumulado” en la NICSP 37. Los términos equivalentes en la NIIF 11 son “controladora”, “resultado del periodo” y “ganancias acumuladas”.
- La NICSP 37 define el término “acuerdo vinculante”. Este término es más amplio que el de “acuerdo contractual”, que es el usado en la NIIF 11.
- La NICSP 37 contiene ejemplos ilustrativos adicionales que reflejan el contexto del sector público.

NICSP 38—INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTICIPACIONES EN OTRAS ENTIDADES

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 12, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIIF 12, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera.

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

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 38—INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTICIPACIONES EN OTRAS ENTIDADES

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2017.

NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* fue emitida en enero de 2015.

Desde entonces, la NICSP 38 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- La NICSP 39 *Beneficios a los Empleados* (emitida en julio de 2016).
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 38

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
4	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
5	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
6	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
61A	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
61B	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016

NICSP 38—INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTICIPACIONES EN OTRAS ENTIDADES

ÍNDICE

	Párrafo
Alcance	2–6
Definiciones	7–8
Acuerdo Vinculante	8
Información a revelar sobre participaciones en otras entidades.....	9–11
Juicios y supuestos significativos	12–14
Estatus de entidad de inversión.....	15–16
Participaciones en entidades controladas.....	17–26
El interés que las participaciones no controladoras tienen en las actividades y flujos de efectivo de la entidad económica.....	19
La naturaleza y alcance de restricciones significativas.....	20
Naturaleza de los riesgos asociados con las participaciones de una entidad en las entidades estructuradas consolidadas	21–24
Consecuencias de cambios en la participación en la propiedad de una controladora en una entidad controlada que no den lugar a una pérdida de control.....	25
Consecuencias de la pérdida de control de una entidad controlada durante el periodo sobre el que se informa.....	26
Participaciones en entidades controladas no consolidadas (entidades de inversión)	27–34
Participaciones en acuerdos conjuntos y asociadas	35–39
Naturaleza, alcance y efectos financieros de las participaciones de la entidad en acuerdos conjuntos y asociadas	36–38
Riesgos asociados con las participaciones de una entidad en negocios conjuntos y asociadas	39
Participaciones en entidades estructuradas que no son consolidadas.....	40–48
Naturaleza de las participaciones.....	43–45

Naturaleza de los riesgos	46–48
Participaciones en la propiedad no cuantificables.....	49–50
Participaciones controladoras adquiridas con la intención de disposición	51–57
Disposiciones transitorias	58–60
Fecha de vigencia.....	61–62
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las Conclusiones	
TOC	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*, está contenida en los párrafos 1 a 62. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 38 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es requerir que una entidad revele información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar:
 - (a) la naturaleza y los riesgos asociados con sus participaciones en entidades controladas, entidades controladas no consolidadas, acuerdos conjuntos y asociadas y entidades estructuradas que no se consolidan; y
 - (b) los efectos de esas participaciones en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.

Alcance

2. **Una entidad que prepara y presenta estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma para revelar información sobre sus participaciones en entidades controladas, entidades controladas no consolidadas, acuerdos conjuntos y asociadas y entidades estructuradas que no se consolidan.**
3. **Esta Norma se aplicará por una entidad que tiene una participación en las siguientes entidades:**
 - (a) **entidades controladas;**
 - (b) **acuerdos conjuntos (es decir, operaciones conjuntas o negocios conjuntos);**
 - (c) **asociadas; o**
 - (d) **entidades estructuradas que no se consolidan.**
4. **Esta Norma no es aplicable a:**
 - (a) **Los planes de beneficios post-empleo u otros planes de beneficios a largo plazo a los empleados a los que se aplica la NICSP 39 *Beneficios a los Empleados*.**
 - (b) **Los estados financieros separados de una entidad a la que se aplica la NICSP 34 *Estados Financieros Separados*. Sin embargo:**
 - (i) **Si una entidad tiene participaciones en entidades estructuradas que no se consolidan y elabora estados financieros separados como sus únicos estados financieros, aplicará los requerimientos de los párrafos 40 a 48 al preparar dichos estados financieros separados.**
 - (ii) **Una entidad de inversión que prepara estados financieros en los que todas sus entidades controladas se miden al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 56 de la NICSP 35 presentará la**

información a revelar relativa a entidades de inversión requerida por esta Norma.

- (c) Una participación mantenida por una entidad que participa en un acuerdo conjunto pero no tiene control conjunto de éste a menos que esa participación dé lugar a una influencia significativa sobre el acuerdo o sea una participación en una entidad estructurada.
- (d) Una participación en otra entidad que se contabilice de acuerdo con la NICSP 29 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*. Sin embargo, una entidad aplicará esta Norma:
 - (i) cuando esa participación lo sea en una asociada o un negocio conjunto que, de acuerdo con la NICSP 36 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, se mide al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro); o
 - (ii) cuando esa participación es en una entidad estructurada que no se consolida.

5. [Eliminado]

6. [Eliminado]

Definiciones

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

Acuerdo Vinculante (Binding arrangement): A efectos de la presente Norma, un acuerdo vinculante es un acuerdo que confiere a las partes derechos y obligaciones exigibles como los que tendrían si la forma fuera la de un contrato. Incluye derechos de contratos u otros derechos legales.

Una **participación en otra entidad (interest in another entity)**, a efectos de esta Norma, se refiere a implicaciones mediante acuerdos vinculantes o de otro tipo que expone a una entidad a la variabilidad de los beneficios procedentes de los de otra entidad. Una participación en otra entidad puede evidenciarse mediante, pero no se limita a, la tenencia de instrumentos de deuda o patrimonio, así como otras formas de implicación tales como la provisión de fondos, apoyo de liquidez, mejora crediticia y garantías. Incluye los medios por los que una entidad tiene control o control conjunto de otra entidad, o influencia significativa sobre ésta. Una entidad no tiene necesariamente una participación en otra entidad, únicamente debido a una relación habitual de financiador/destinatario o cliente/proveedor.

Los párrafos GA7 a GA9 proporcionan información adicional sobre las participaciones en otras entidades.

Los párrafos GA57 a GA59 de la NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados* explican la variabilidad de los beneficios.

Ingreso procedente de una entidad estructurada (revenue from a structured entity), a efectos de esta Norma, incluye, pero no se limita a, comisiones recurrentes y no recurrentes, intereses, dividendos o distribuciones similares, ganancias o pérdidas en la nueva medición o en baja en cuentas de participaciones en entidades estructuradas y ganancias o pérdidas de transferencias de activos y pasivos a la entidad estructurada.

Una **entidad estructurada (structured entity)** es:

- (a) en el caso de entidades en las que, normalmente, los acuerdos administrativos o la legislación son los factores determinantes para decidir quién tiene el control de una entidad, una entidad que ha sido diseñada de forma que los acuerdos administrativos o la legislación no son el factor determinante para decidir quién controla la entidad, como, por ejemplo, cuando los acuerdos vinculantes son significativos para determinar el control de la entidad y las actividades relevantes se dirigen por medio de acuerdos vinculantes; o
- (b) en el caso de entidades en las que el voto o derechos similares son normalmente el factor determinante para decidir quién tiene el control de una entidad, una entidad que ha sido diseñada de forma que el voto o derechos similares no son el factor determinante para decidir quién controla la entidad, como, por ejemplo, cuando los derechos de voto se relacionan solo con tareas administrativas y las actividades relevantes se dirigen por medio de acuerdos vinculantes.

Los párrafos GA20 a GA23 proporcionan información adicional sobre las entidades estructuradas.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente. Los términos siguientes se definen en la NICSP 34 *Estados Financieros Separados*, NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados*, NICSP 36 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* o NICSP 37 *Acuerdos Conjuntos*: asociada, estados financieros consolidados, control, entidad controlada, entidad controladora, entidad económica, método de la participación, entidad de inversión, acuerdo conjunto, control conjunto, operación conjunta, negocio conjunto, participación no controladora, actividades relevantes, estados financieros separados, vehículo separado e influencia significativa.

Acuerdo vinculante

8. Los acuerdos vinculantes pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Un acuerdo vinculante es, a menudo, pero no siempre, por escrito, en forma de un contrato o conversaciones documentadas entre las partes. Mecanismos legales tales como los de autoridades ejecutivas o legislativas también pueden crear acuerdos de cumplimiento obligado, similares a los acuerdos contractuales, por sí mismos o conjuntamente con contratos entre las partes.

Información a revelar sobre participaciones en otras entidades

9. **Para cumplir el objetivo del párrafo 1, una entidad revelará:**
- (a) **los juicios significativos y suposiciones realizados para determinar:**
 - (i) **la naturaleza de su participación en otra entidad o acuerdo;**
 - (ii) **el tipo de acuerdo conjunto en el que tiene una participación (párrafos 12 a 14); y**
 - (iii) **que cumple la definición de una entidad de inversión, si es aplicable (párrafo 15); e**
 - (b) **información sobre su participación en:**
 - (i) **entidades controladas (párrafos 17 a 26);**
 - (ii) **acuerdos conjuntos y asociadas (párrafos 35 a 39);**
 - (iii) **entidades estructuradas que no se consolidan (párrafos 40 a 48);**
 - (iv) **participaciones en la propiedad no cuantificables (párrafos 49 y 50); y**
 - (v) **participaciones controladoras adquiridas con la intención de su disposición (párrafos 51 a 57).**
10. **Si la información a revelar requerida por esta Norma, junto con la requerida por otras NICSP, no cumple el objetivo del párrafo 1, una entidad revelará cualquier otra información adicional que sea necesaria para cumplir con ese objetivo.**
11. **Una entidad considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 1 y cuánto énfasis poner en cada uno de los requerimientos de esta Norma. Acumulará o desglosará información a revelar de forma que la utilidad de la información no se obstaculice por la inclusión de un gran volumen de detalles insignificantes o la agrupación de partidas que tengan diferentes características (véanse los párrafos GA2 a GA6).**

Juicios y supuestos significativos

12. **Una entidad revelará la metodología usada para determinar:**
 - (a) **que tiene el control de otra entidad como se describe en los párrafos 18 y 20 de la NICSP 35;**
 - (b) **que tiene el control conjunto de un acuerdo o influencia significativa sobre otra entidad; y**
 - (c) **el tipo de acuerdo conjunto (es decir, operación conjunta o negocio conjunto) cuando el acuerdo ha sido estructurado a través de un vehículo separado.**

13. **La información a revelar requerida por el párrafo 12 se dará en los estados financieros o se incorporará mediante una referencia de los estados financieros a algún otro estado que esté disponible para los usuarios en las mismas condiciones y al mismo tiempo que los estados financieros. Sin la información incorporada mediante referencias cruzadas, los estados financieros estarán incompletos. El uso de referencias cruzadas puede estar sujeto a restricciones jurisdiccionales.**

14. **Para cumplir con el párrafo 12, una entidad revelará, por ejemplo, los factores considerados para determinar que:**
 - (a) **controla una entidad específica (o categoría similar de entidades) cuando la participación en la otra entidad no se evidencia por la tenencia de instrumentos de deuda o patrimonio;**
 - (b) **no controla otra entidad (o categoría de entidades) aun cuando mantenga más de la mitad de los derechos de voto de la otra entidad (o entidades);**
 - (c) **controla otra entidad (o categoría de entidades) aun cuando mantenga menos de la mitad de los derechos de voto de la otra entidad (o entidades);**
 - (d) **Es un agente o un principal (véanse los párrafos GA60 a GA74 de la NICSP 35);**
 - (e) **No tiene influencia significativa aún cuando mantengan el 20 por ciento o más de los derechos de voto de otra entidad; y**
 - (f) **tiene influencia significativa aun cuando mantenga menos del 20 por ciento de los derechos de voto de otra entidad.**

Estatus de entidad de inversión

15. **Cuando una entidad controladora determina que es una entidad de inversión de acuerdo con la NICSP 35, la entidad de inversión revelará información sobre juicios significativos y suposiciones que haya realizado**

para determinar que es una entidad de inversión. No se requiere que una entidad de inversión revele esta información si tiene todas las características del párrafo 61 de la NICSP 35.

16. **Cuando una entidad pasa a ser, o deja de ser, una entidad de inversión, revelará el cambio del estatus de la entidad de inversión y las razones del cambio. Además, una entidad que se convierte en una entidad de inversión revelará el efecto del cambio de estatus sobre los estados financieros del periodo presentado, incluyendo:**
- (a) **el valor razonable total, en la fecha del cambio de estatus, de la entidad controlada que deja de consolidarse;**
 - (b) **la ganancia o pérdida total, si la hubiera, calculado de acuerdo con el párrafo 64 de la NICSP 35; y**
 - (c) **la partida, o partidas, en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en las que se reconoce la ganancia o pérdida (si no se presenta por separado).**

Participaciones en entidades controladas

17. **Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros:**
- (a) **comprender:**
 - (i) **la composición de la entidad económica; y**
 - (ii) **el interés que las participaciones no controladoras tienen en las actividades y flujos de efectivo de la entidad económica (párrafo 19); y**
 - (b) **evaluar:**
 - (i) **la naturaleza y alcance de restricciones significativas sobre su capacidad para acceder o utilizar activos, y liquidar pasivos, de la entidad económica (párrafo 20);**
 - (ii) **la naturaleza de los riesgos asociados con su participación en entidades estructuradas consolidadas y los cambios en éstas (párrafos 21 a 24);**
 - (iii) **las consecuencias de cambios en su participación en la propiedad de una entidad controlada que no dan lugar a una pérdida del control (párrafo 25); y**
 - (iv) **las consecuencias de la pérdida de control de una entidad controlada durante el periodo sobre el que se informa (párrafo 26).**

18. **Cuando los estados financieros de una entidad controlada utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados son a una fecha o para un periodo que es diferente del de los estados financieros consolidados (véase el párrafo 46 de la NICPS 35), una entidad revelará:**
- (a) **la fecha del final del periodo sobre el que se informa de los estados financieros de esa entidad controlada; y**
 - (b) **la razón de utilizar una fecha o periodo diferente.**

El interés que las participaciones no controladoras tienen en las actividades y flujos de efectivo de la entidad económica

19. **Una entidad revelará para cada una de sus entidades controladas que tienen participaciones no controladoras que son significativas para la entidad que informa:**
- (a) **el nombre de la entidad controlada;**
 - (b) **el domicilio y forma legal de la entidad controlada, y jurisdicción en que opera;**
 - (c) **la proporción de participaciones en la propiedad mantenida por las participaciones no controladoras;**
 - (d) **la proporción de derechos de voto mantenida por las participaciones no controladoras, si fuera diferente de la proporción de las participaciones mantenidas en la propiedad;**
 - (e) **el resultado (ahorro o desahorro) del periodo asignado a las participaciones no controladoras de la entidad controlada durante el periodo sobre el que se informa;**
 - (f) **las participaciones no controladoras acumuladas de la entidad controlada al final del periodo sobre el que se informa; e**
 - (g) **información financiera resumida sobre la entidad controlada (véase el párrafo GA10).**

La naturaleza y alcance de restricciones significativas

20. **Una entidad revelará:**
- (a) **Restricciones significativas en acuerdos vinculantes (por ejemplo, restricciones legales y de regulación) sobre su capacidad para acceder o utilizar los activos y liquidar los pasivos de la entidad económica, tales como:**
 - (i) **Aquellos que restringen la capacidad de una entidad controladora y sus entidades controladas para transferir efectivo u otros activos a (o desde) otras entidades dentro de la entidad económica.**

- (ii) **Garantías u otros requerimientos que pueden restringir los dividendos y otras distribuciones de capital a pagar, o préstamos y anticipos a realizar o devolver a, o desde, otras entidades dentro de la entidad económica.**
- (b) **La naturaleza y medida en que los derechos protectores de las participaciones no controladoras pueden restringir significativamente la capacidad de la entidad para acceder o utilizar los activos y liquidar los pasivos de la entidad económica (tales como cuando una entidad controladora está obligada a liquidar pasivos de una entidad controlada antes de liquidar sus propios pasivos, o se requiere la aprobación de participaciones no controladoras para acceder a los activos o liquidar los pasivos de una entidad controlada).**
- (c) **Los importes en libros de los estados financieros consolidados de los activos y pasivos a los que se aplican esas restricciones.**

Naturaleza de los riesgos asociados con las participaciones de una entidad en las entidades estructuradas consolidadas

- 21. **Una entidad revelará las cláusulas de los acuerdos vinculantes que podrían requerir que la entidad controladora o sus entidades controladas proporcionen apoyo financiero a una entidad estructurada consolidada, incluyendo sucesos y circunstancias que podrían exponer a la entidad que informa a una pérdida (por ejemplo acuerdos de liquidez o cláusulas de compensación por variación en la calificación crediticia asociados con obligaciones de comprar activos de la entidad estructurada o proporcionar apoyo financiero).**
- 22. **Si durante el periodo sobre el que se informa una entidad controladora o cualquiera de sus entidades controladas ha proporcionado, sin tener una obligación según un acuerdo vinculante de hacerlo, apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada consolidada (por ejemplo, comprar activos de la entidad estructurada o instrumentos emitidos por ésta), la entidad revelará:**
 - (a) **The type and amount of support provided, including situations in which the controlling entity or its controlled entities assisted the structured entity in obtaining financial support; e**
 - (b) **las razones para proporcionar el apoyo.**
- 23. **Si durante el periodo sobre el que se informa una entidad controladora o cualquiera de sus entidades controladas ha proporcionado, sin tener obligación, según un acuerdo vinculante, de hacerlo, apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada no consolidada con anterioridad y esa prestación de apoyo da lugar a que la entidad controle la entidad**

estructurada, la entidad revelará una explicación de los factores relevantes para llegar a esa decisión.

24. **Una entidad revelará los propósitos presentes para proporcionar apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada consolidada, incluyendo las intenciones de ayudar a la entidad estructurada a obtener apoyo financiero.**

Consecuencias de cambios en la participación en la propiedad de una controladora en una entidad controlada que no den lugar a una pérdida de control

25. **Una entidad presentará un plan que muestre los efectos en los activos netos/patrimonio atribuible a los propietarios de la entidad controladora de los cambios en su participación en la propiedad de una entidad controlada que no den lugar a pérdida de control.**

Consecuencias de la pérdida de control de una entidad controlada durante el periodo sobre el que se informa

26. **Una entidad revelará las ganancias o pérdidas, si las hubiera, calculadas de acuerdo con el párrafo 52 de la NICSP 35, y:**
- (a) **The portion of that gain or loss attributable to measuring any investment retained in the former controlled entity at its fair value at the date when control is lost; e**
 - (b) **la partida, o partidas, en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en las que se reconoce la ganancia o pérdida (si no se presenta por separado).**

Participaciones en entidades controladas no consolidadas (entidades de inversión)

27. **Una entidad de inversión que, de acuerdo con la NICSP 35, se le requiera que aplique la excepción de consolidación y en su lugar contabilice su inversión en una entidad controlada al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) revelará ese hecho.**
28. **Para cada entidad controlada no consolidada, una entidad de inversión revelará:**
- (a) **el nombre de la entidad controlada;**
 - (b) **el domicilio y forma legal de la entidad controlada, y jurisdicción en que opera; e**
 - (c) **la proporción de participación en la propiedad mantenida por la entidad de inversión y, si fuera diferente, la proporción de derechos de voto mantenida.**

29. **Si una entidad de inversión es la entidad controladora de otra entidad de inversión, la entidad controladora proporcionará también la información a revelar de 28(a) a (c) para inversiones que estén controladas por su entidad controlada que es entidad de inversión. La información a revelar puede proporcionarse incluyendo, en los estados financieros de la entidad controladora, los estados financieros de la entidad controlada (o entidades controladas) que contienen la información anterior.**
30. **Una entidad de inversión revelará:**
- (a) **la naturaleza y alcance de cualquier restricción significativa que surja de acuerdos vinculantes (por ejemplo procedente de sus acuerdos de préstamo, requerimientos de regulación o acuerdos contractuales) sobre la capacidad de una entidad controlada no consolidada para transferir fondos a la entidad de inversión en forma de dividendos en efectivo o distribuciones similares, reembolso de préstamos o anticipos realizados a entidades controladas no consolidadas por la entidad de inversión; y**
 - (b) **cualquier compromiso o intención presente de proporcionar respaldo financiero o de otro tipo a una entidad controlada no consolidada, incluyendo compromisos o intenciones de apoyar a la entidad controlada para obtener apoyo financiero.**
31. **Si durante el periodo sobre el que se informa, una entidad de inversión o cualquiera de sus entidades controladas ha proporcionado, sin tener una obligación de hacerlo derivada de un acuerdo vinculante, apoyo financiero o de otro tipo a una entidad controlada no consolidada (por ejemplo, comprar activos de la entidad controlada o instrumentos emitidos por ésta o respaldarle para obtener apoyo financiero), la entidad revelará:**
- (a) **el tipo y cantidad de apoyo proporcionado a cada entidad controlada no consolidada; y**
 - (b) **las razones para proporcionar el apoyo.**
32. **Una entidad de inversión revelará las cláusulas y los acuerdos vinculantes que podrían requerir que la misma o sus entidades controladas no consolidadas proporcionen apoyo financiero a una entidad estructurada, controlada, no consolidada, incluyendo sucesos o circunstancias que podrían exponer a la entidad que informa a una pérdida (por ejemplo acuerdos de liquidez o cláusulas de compensación por variación en la calificación crediticia asociados con obligaciones de comprar activos de la entidad estructurada o proporcionar apoyo financiero).**
33. **Si durante el periodo sobre el que se informa una entidad de inversión o cualquiera de sus entidades controladas no consolidadas ha proporcionado, sin tener una obligación de hacerlo que surge de un**

acuerdo vinculante, apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada no consolidada que la entidad de inversión no controlaba, y si esa prestación de apoyo da lugar a que la entidad de inversión controle la entidad estructurada, la entidad de inversión revelará una explicación de los factores relevantes para llegar a la decisión de proporcionar ese apoyo.

34. **Una entidad controladora que controla una entidad de inversión y no es en sí misma una entidad de inversión, revelará en sus estados financieros consolidados, la información requerida por los párrafos 27 a 33 con respecto a estas entidades controladas no consolidadas.**

Participaciones en acuerdos conjuntos y asociadas

35. **Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar:**

- (a) **la naturaleza, alcance y efectos financieros de sus participaciones en acuerdos conjuntos y asociadas, incluyendo la naturaleza y efectos de su relación contractual con los otros inversores con control conjunto de los acuerdos conjuntos y asociadas o influencia significativa sobre éstos (párrafos 36 y 38); y**
- (b) **la naturaleza de los riesgos asociados con sus participaciones en negocios conjuntos y asociadas y los cambios en estos (párrafo 39).**

Naturaleza, alcance y efectos financieros de las participaciones de la entidad en acuerdos conjuntos y asociadas

36. **Una entidad revelará:**

- (a) **Para cada acuerdo conjunto y asociada que sea significativo para la entidad que informa:**
 - (i) **el nombre del acuerdo conjunto o asociada;**
 - (ii) **la naturaleza de la relación de la entidad que informa con el acuerdo conjunto o asociada (mediante, por ejemplo, la descripción de la naturaleza de las actividades del acuerdo conjunto o asociada y si son estratégicos para las actividades de la entidad);**
 - (iii) **el domicilio y forma legal del acuerdo conjunto o asociada y jurisdicción en que opera; y**
 - (iv) **la proporción de participación en la propiedad, o la parte con que participa, mantenida por la entidad y, si fuera diferente, la proporción de derechos de voto mantenida (si fuera aplicable).**
- (b) **Para cada negocio conjunto y asociada que sea significativo para la entidad que informa:**

- (i) **si la inversión en el negocio conjunto o asociada se mide utilizando el método de la participación o al valor razonable;**
 - (ii) **información financiera resumida sobre el negocio conjunto o asociada como se especifica en los párrafos GA12 y GA13; y**
 - (iii) **si el negocio conjunto o asociada se contabiliza utilizando el método de la participación, el valor razonable de su inversión en el negocio conjunto o asociada, si existe un precio de mercado cotizado para la inversión.**
- (c) **Información financiera como se especifica en el párrafo GA16 sobre las inversiones de la entidad en negocios conjuntos y asociadas que no son individualmente significativas:**
- (i) **de forma agregada para todos los negocios conjuntos que no son significativos de forma individual; y**
 - (ii) **de forma agregada para todas las asociadas que no son significativas de forma individual. Esta información agregada ha de revelarse de forma separada de la información agregada sobre negocios conjuntos.**
37. Una entidad de inversión no necesita proporcionar la información a revelar requerida por los párrafos 36(b) y 36(c).
38. **Una entidad revelará también:**
- (a) **La naturaleza y alcance de las restricciones significativas (por ejemplo procedentes de acuerdos de préstamo, requerimientos regulatorios o acuerdos vinculantes entre inversores con control conjunto de un negocio conjunto o una asociada o influencia significativa sobre ésta) sobre la capacidad de los negocios conjuntos o asociadas de transferir fondos a la entidad en forma de dividendos en efectivo o distribuciones similares, o reembolso de préstamos o anticipos realizados por la entidad.**
 - (b) **Cuando los estados financieros de un negocio conjunto o asociada utilizados para aplicar el método de la participación están referidos a una fecha o un periodo que es diferente del de la entidad:**
 - (i) **La fecha del final del periodo sobre el que se informa de los estados financieros de ese negocio conjunto o asociada; y**
 - (ii) **la razón de utilizar una fecha o periodo diferente.**
 - (c) **La parte no reconocida en las pérdidas de un negocio conjunto o asociada, tanto para el periodo sobre el que se informa como de forma acumulada, si la entidad ha dejado de reconocer su parte de**

las pérdidas de un negocio conjunto o asociada al aplicar el método de la participación.

Riesgos asociados con las participaciones de una entidad en negocios conjuntos y asociadas

39. **Una entidad revelará:**

- (a) **los compromisos que tiene relativos a sus negocios conjuntos por separado de los otros compromisos como se especifica en los párrafos GA17 a GA19; y**
- (b) **los pasivos contingentes incurridos en relación con sus participaciones en negocios conjuntos o asociadas (incluyendo su participación en pasivos contingentes incurridos conjuntamente con otros inversores con control conjunto de los negocios conjuntos o asociadas o influencia significativa sobre éstos), de forma separada de los otros pasivos contingentes, de acuerdo con la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, a menos que la probabilidad de pérdida sea remota.**

Participaciones en entidades estructuradas que no son consolidadas

40. **Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros:**

- (a) **comprender la naturaleza y alcance de sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas (párrafos 43 a 45); y**
- (b) **evaluar la naturaleza de los riesgos asociados con sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas y los cambios en estas (párrafos 46 a 48).**

41. La información requerida por el párrafo 40(b) incluye información sobre la exposición al riesgo de una entidad procedente de la implicación que tuvo en entidades estructuradas no consolidadas en periodos anteriores (por ejemplo, patrocinando la entidad estructurada), incluso si la entidad ya no tiene implicación mediante un acuerdo vinculante con la entidad estructurada en la fecha de presentación.

42. Una entidad de inversión no necesita proporcionar la información a revelar requerida por el párrafo 40 para una entidad estructurada no consolidada que controla y para la cual presenta la información a revelar requerida por los párrafos 27 a 33.

Naturaleza de las participaciones

43. **Una entidad revelará información cuantitativa y cualitativa sobre sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas, que incluye,**

pero no se limita a, la naturaleza, propósito, tamaño y actividades de la entidad estructurada y la forma en que ésta se financia.

44. **Si una entidad ha patrocinado una entidad estructurada no consolidada para la que no se proporciona la información requerida por el párrafo 46 (por ejemplo, porque no tiene una participación en la entidad en la fecha de presentación), la entidad revelará:**
- (a) **la forma en que ha determinado las entidades estructuradas que ha patrocinado;**
 - (b) **los ingresos procedentes de esas entidades estructuradas durante el periodo sobre el que se informa, incluyendo una descripción de los tipos de ingreso presentados; y**
 - (c) **el importe en libros (en el momento de la transferencia) de todos los activos transferidos a esas entidades estructuradas durante el periodo sobre el que se informa.**
45. **Una entidad presentará la información del párrafo 44(b) y (c) en formato de tabla, a menos que otro formato sea más apropiado, y clasificará sus actividades de patrocinio en las categorías correspondientes (véanse los párrafos GA2 a GA6).**

Naturaleza de los riesgos

46. **Una entidad revelará en forma de tabla, a menos que otro formato sea más apropiado, un resumen de:**
- (a) **El importe en libros de los activos y pasivos reconocidos en sus estados financieros relativos a sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas;**
 - (b) **Las partidas en el estado de situación financiera en las que están reconocidos esos activos y pasivos;**
 - (c) **El importe que mejor representa la exposición máxima de la entidad a pérdidas procedentes de sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas, incluyendo la forma en que se determina la máxima exposición a pérdidas. Si una entidad no puede cuantificar su exposición máxima a pérdidas procedentes de sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas, revelará ese hecho y las razones; y**
 - (d) **una comparación de los importes en libros de los activos y pasivos de la entidad que relacionan sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas y la exposición máxima de la entidad a pérdidas procedentes de esas entidades.**
47. **Si durante el periodo sobre el que se informa una entidad ha proporcionado, sin tener una obligación de hacerlo según un acuerdo**

vinculante, apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada no consolidada en la que tenía con anterioridad o tiene actualmente una participación (por ejemplo, comprar activos de la entidad estructurada o instrumentos emitidos por ésta), la entidad revelará:

- (a) **el tipo e importe de apoyo proporcionado, incluyendo situaciones en las que la entidad ayudó a la entidad estructurada a obtener apoyo financiero; y**
- (b) **las razones para proporcionar el apoyo.**

48. **Una entidad revelará los propósitos presentes para proporcionar apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada consolidada, incluyendo las intenciones de ayudar a la entidad estructurada a obtener apoyo financiero. Dichas intenciones presentes incluyen las de proporcionar apoyo como consecuencia de sus obligaciones según acuerdos vinculantes e intenciones de proporcionar apoyo cuando la entidad no tiene obligación según un acuerdo vinculante.**

Participaciones en la propiedad no cuantificables

49. **Una entidad revelará información que permita, a los usuarios de los estados financieros, comprender la naturaleza y alcance de las participaciones no cuantificables en otras entidades.**
50. **En la medida en que esta información no haya sido ya proporcionada de acuerdo con esta Norma, una entidad revelará, con respecto a cada participación en la propiedad no cuantificable que es significativa para la entidad que informa:**
- (a) **el nombre de la entidad en la cual tiene una participación en la propiedad; y**
 - (b) **la naturaleza de su participación en la propiedad de una entidad.**

Participaciones controladoras adquiridas con la intención de disposición

51. **Una entidad, distinta de una entidad de inversión, revelará información con respecto a su participación en una entidad controlada cuando, en el momento en que surgió el control, la entidad tuvo la intención de disponer de esa participación y, en la fecha de presentación, tiene una intención activa de disponer de esa participación.**
52. **Existen un número de situaciones en las que una entidad del sector público puede obtener el control de otra entidad, pero cuando la entidad tiene una intención activa de disponer de toda o parte de su participación controladora en el futuro próximo.**

53. Debido a la amplia responsabilidad de un gobierno, con respecto al bienestar económico de una jurisdicción, podría intervenir para impedir las consecuencias del incumplimiento de una entidad, tal como una institución financiera. Estas intervenciones podrían llevar a que un gobierno obtuviera el control de otra entidad, aunque no tenga intención de mantener el control sobre esa entidad. En su lugar, su intención podría ser vender o disponer de otra forma de su participación en la entidad controlada. Si la otra entidad necesita ser reestructurada para facilitar su disposición, la reestructuración puede ocurrir sobre un periodo de uno o más años y el gobierno podría conservar parte de los activos o pasivos residuales al final del proceso. La consolidación de estas entidades controladas para los periodos sobre los que se informa en los que está presente el control, puede tener un impacto significativo sobre los estados financieros consolidados. La obtención del control como consecuencia de intervenciones para impedir el incumplimiento es más probable que ocurra en el contexto de gobiernos, pero podría también tener lugar en el caso de entidades individuales del sector público.
54. Una entidad del sector público podría también adquirir una participación controladora en otra entidad, con la intención de disponer de toda o parte de esa participación, al implementar los objetivos de las políticas gubernamentales. Por ejemplo, un gobierno podría dirigir una entidad para adquirir ciertas participaciones en otras entidades a efectos de redistribución.
55. **Una entidad revelará la información siguiente, referida en el párrafo 51, en las notas con respecto a cada entidad controlada:**
- (a) **el nombre de la entidad controlada y una descripción de sus actividades clave;**
 - (b) **la razón de la adquisición de la participación controladora y los factores considerados para determinar que existe control;**
 - (c) **el impacto en los estados financieros consolidados por consolidar la entidad controlada, incluyendo el efecto sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y activos netos/patrimonio; y**
 - (d) **el estatus actual del procedimiento de disposición, incluyendo el método y calendario de disposición.**
56. **La información a revelar requerida por el párrafo 55 se proporcionará en cada fecha de presentación hasta que la entidad disponga de la participación controladora o deje de tener la intención de disponer de esa participación. En el periodo en el que la entidad dispone de la participación controladora o deja de tener la intención de disponer de ella revelará:**
- (a) **el hecho que ha habido una disposición o cambio de intención; y**

- (b) **el efecto de la disposición o cambio de intención en los estados financieros consolidados.**

57. **Cuando sea requerido por esta Norma u otras NICSP proporcionar otra información a revelar relevante incluida en los párrafos 55 y 56, se presentará referencias cruzadas de esa otra información a revelar.**

Disposiciones transitorias

58. Se recomienda que una entidad proporcione la información requerida por esta Norma para periodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2017. El suministro de parte de la información a revelar requerida por esta Norma no obliga a que la entidad cumpla con todos los requerimientos de esta Norma o a que aplique de forma anticipada las NICSP 34, NICSP 35, NICSP 36 y NICSP 37.
59. Los requerimientos de información a revelar de esta Norma no necesitan aplicarse a los periodos presentados que comiencen antes del periodo anual inmediato que precede al primer periodo anual en que se aplica esta Norma.
60. Los requerimientos de información a revelar de los párrafos 40 a 56 y la guía correspondiente de los párrafos GA20 a GA25 de esta Norma no necesitan aplicarse a los periodos presentados que comiencen antes del periodo anual para el que se aplica esta Norma.

Fecha de vigencia

61. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada.**
- 61A. **Los párrafos 5 y 6 fueron eliminados mediante el documento *La aplicabilidad de las NICSP* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar este hecho.**
- 61B. **El párrafo 4 fue modificado por la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitida en enero de 2016. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 39.**
62. Cuando una entidad adopte las NICSP de base de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas*

Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Apéndice A

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 38.

AG1. Los ejemplos de este apéndice reflejan situaciones hipotéticas. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden estar basados en hechos reales, al aplicar esta Norma necesitarían evaluarse todos los hechos y circunstancias relevantes de hechos concretos.

Acumulación (párrafo 11)

AG2. Una entidad decidirá, a la luz de sus circunstancias, cuánto detalle proporcionará para satisfacer las necesidades de información de los usuarios y cuánto énfasis concede a los diferentes aspectos de los requerimientos y la forma en que acumula la información. Es necesario lograr un equilibrio entre la sobrecarga de los estados financieros con excesivos detalles que pudieran no ayudar a sus usuarios, y el disimulo de información como resultado de su acumulación excesiva.

AG3. Una entidad puede acumular la información a revelar requerida por esta Norma para participaciones en entidades similares si la acumulación es congruente con el objetivo de información a revelar y el requerimiento del párrafo GA4, y no oculta la información proporcionada. Una entidad revelará la forma en que ha acumulado sus participaciones en entidades similares.

AG4. Una entidad presentará información de forma separada para participaciones en:

- (a) entidades controladas;
- (b) negocios conjuntos;
- (c) operaciones conjuntas;
- (d) asociadas; y
- (e) entidades estructuradas que no se consolidan.

AG5. Para determinar si agregar la información, una entidad considerará la información cuantitativa y cualitativa sobre el riesgo diferente y características del beneficio de cada entidad que se está considerando en la acumulación y la importancia de cada entidad para la entidad que informa. La entidad presentará la información a revelar de una forma que explique con claridad a los usuarios de los estados financieros la naturaleza y alcance de sus participaciones en esas otras entidades.

- AG6. Ejemplos de niveles de acumulación dentro de las clases de entidades establecidas en el párrafo GA4 que pueden ser apropiados son:
- (a) La naturaleza de actividades (por ejemplo entidad de investigación y desarrollo, una entidad de titulación de tarjetas de crédito rotativo).
 - (b) La clasificación industrial.
 - (c) La geografía (por ejemplo, país o región).

Participaciones en otras entidades

- AG7. Una participación en otra entidad se refiere a la implicación mediante acuerdos contractuales o de otro tipo que expone a una entidad que informa a la variabilidad de los beneficios procedentes de los de otra entidad. La consideración del propósito y diseño de la otra entidad puede ayudar a la entidad que informa a evaluar si tiene una participación en esa entidad y, por ello, si se le requiere proporcionar la información a revelar en esta Norma. Esa evaluación incluirá la consideración de si la otra entidad fue diseñada para crear y para trasladar los riesgos a la entidad que informa y a otras partes.
- AG8. Una entidad que informa está habitualmente expuesta a la variabilidad de los beneficios procedentes del rendimiento de otra entidad por la tenencia de instrumentos (tales como los instrumentos de deuda o patrimonio emitidos por la otra entidad) o por tener otra implicación que amortigüe la variabilidad. Por ejemplo, supóngase que una entidad estructurada mantiene una cartera de préstamos. La entidad estructurada obtiene una permuta financiera de incumplimiento de crédito de otra entidad (la entidad que informa) para protegerse a sí misma del incumplimiento de los pagos del principal e intereses de los préstamos. La entidad que informa tiene una implicación que le expone a la variabilidad de los beneficios procedentes del rendimiento de la entidad estructurada porque la permuta financiera de incumplimiento de crédito amortigua la variabilidad de los beneficios, en forma de rendimientos, de la entidad estructurada.
- AG9. Algunos instrumentos se diseñan para transferir riesgo procedente de la entidad que informa a otra entidad. Estos instrumentos crean variabilidad de beneficios para la otra entidad pero no exponen habitualmente a la entidad que informa a la variabilidad de los beneficios procedentes del rendimiento de la otra entidad. Por ejemplo, supóngase que se establece una entidad estructurada para proporcionar oportunidades de inversión para inversores que desean tener exposición al riesgo de crédito de la entidad Z (la entidad Z no está relacionada con parte alguna involucrada en el acuerdo). La entidad estructurada obtiene financiación emitiendo para esos inversores pagarés vinculados al riesgo de crédito de la entidad Z (pagarés vinculados a crédito) y utiliza los productos para invertir en una cartera de activos financieros libres de riesgo. La entidad estructurada obtiene exposición al

riesgo de crédito de la entidad Z realizando una permuta financiera de incumplimiento de crédito (CDS, por sus siglas en inglés) con la contraparte de una permuta financiera. El CDS traslada el riesgo de crédito de la entidad Z a la entidad estructurada a cambio de una comisión pagada por la contraparte de la permuta financiera. Los inversores de la entidad estructurada reciben un beneficio más alto que refleja el rendimiento de la entidad estructurada procedente de su cartera de activos y la comisión del CDS. La contraparte de la permuta financiera no tiene implicación en la entidad estructurada que le expone a la variabilidad de los beneficios procedentes del rendimiento de la entidad estructurada, porque el CDS transfiere la variabilidad a la entidad estructurada, en lugar de amortiguar la variabilidad de los rendimientos de la entidad estructurada.

Información financiera resumida sobre entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas (párrafos 19 y 36)

AG10. Para cada entidad controlada que tenga participaciones no controladoras que sean significativas para la entidad que informa, una entidad revelará:

- (a) los dividendos o distribuciones similares pagadas a las participaciones no controladoras; y
- (b) la información financiera resumida sobre los activos, pasivos, resultado (ahorro o desahorro) del periodo y flujos de efectivo de la entidad controlada que permita a los usuarios comprender la participación que tienen las participaciones no controladoras en las actividades y flujos de efectivo de la entidad económica. Esa información puede incluir, pero no limitarse a, por ejemplo, activos corrientes y no corrientes, pasivos corrientes y no corrientes, ingresos, resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

AG11. La información financiera resumida requerida por el párrafo GA10(b) será los importes antes de las eliminaciones entre entidades.

AG12. Para cada negocio conjunto y asociada que sea significativo para la entidad que informa una entidad revelará:

- (a) Los dividendos o distribuciones similares recibidos del negocio conjunto o asociada; y
- (b) Información financiera resumida del negocio conjunto o asociada (véanse los párrafos GA14 y GA15) incluyendo, pero no necesariamente limitándose a:
 - (i) activos corrientes;
 - (ii) activos no corrientes;
 - (iii) pasivos corrientes;

- (iv) pasivos no corrientes;
- (v) ingresos;
- (vi) gastos por el impuesto a las ganancias;
- (vii) ganancia o pérdida antes de impuestos reconocida en la disposición de activos o liquidación de pasivos atribuible a operaciones en discontinuación; y
- (viii) resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

AG13. Además de la información financiera resumida requerida por el párrafo GA12, una entidad revelará para cada negocio conjunto que sea significativo para la entidad que informa el importe de:

- (a) efectivo y equivalentes al efectivo incluidos en el párrafo GA12(b)(i);
- (b) los pasivos financieros corrientes (excluyendo cuentas por pagar por impuestos y transferencias, otras cuentas por pagar por transacciones comerciales y provisiones) incluidas en el párrafo GA12(b)(iii);
- (c) los pasivos financieros corrientes (excluyendo cuentas por pagar por impuestos y transferencias, otras cuentas por pagar por transacciones comerciales y provisiones) incluidas en el párrafo GA12(b)(iv);
- (d) la depreciación y amortización;
- (e) los ingresos por intereses;
- (f) los gastos por intereses y
- (g) el gasto por impuestos a las ganancias.

AG14. La información financiera resumida presentada de acuerdo con los párrafos GA12 y GA13 será los importes incluidos en los estados financieros conforme a las NICSP del negocio conjunto o asociada (y no la participación de la entidad en esos importes). Si la entidad contabiliza su participación en el negocio conjunto o asociada utilizando el método de la participación:

- (a) Los importes incluidos en los estados financieros conforme a las NICSP del negocio conjunto o asociada se ajustarán para reflejar los ajustes realizados por entidad al utilizar el método de la participación, tales como los ajustes del valor razonable realizados en el momento de la adquisición y los ajustes por diferencias en políticas contables.
- (b) La entidad proporcionará una conciliación de la información financiera resumida presentada por importe en libros de su participación en el negocio conjunto o asociada.

AG15. Una entidad puede presentar la información financiera resumida requerida por los párrafos GA12 y GA13 sobre la base de los estados financieros del negocio conjunto o de la asociada si:

- (a) la entidad mide su participación en el negocio conjunto o asociada al valor razonable de acuerdo con la NICSP 36; y
- (b) el negocio conjunto o asociada no elabora estados financieros conforme a las NICSP y la preparación sobre esa base sería impracticable o causaría un costo indebido.

En ese caso, la entidad revelará la base sobre la que se ha elaborado la información financiera resumida.

AG16. Una entidad revelará, de forma agregada, el importe en libros de sus participaciones en todos negocios conjuntos o asociadas individualmente no significativos que se contabilicen utilizando el método de la participación. Una entidad revelará también de forma separada, el importe agregado de su participación en negocios conjuntos y asociadas procedente de:

- (a) Ingresos.
- (b) Gastos por el impuesto a las ganancias.
- (c) Ganancia o pérdida antes de impuestos reconocida en la disposición de activos o liquidación de pasivos atribuible a operaciones en discontinuación.
- (d) Resultado (ahorro o desahorro) del periodo.
- (e) Una entidad proporcionará información a revelar por separado sobre los negocios conjuntos y asociadas.

Compromisos con negocios conjuntos [párrafo 39(a)]

AG17. Una entidad revelará los compromisos totales que tiene pero que no ha reconocido en la fecha de presentación (incluyendo su participación en compromisos realizados de forma conjunta con otros inversores con control conjunto de un negocio conjunto) relativos a sus participaciones en negocios conjuntos. Los compromisos son los que pueden dar lugar a salidas de efectivo u otros recursos en el futuro.

AG18. Los compromisos no reconocidos que pueden dar lugar a salidas de efectivo u otros recursos en el futuro incluyen:

- (a) Compromisos no reconocidos de aportar fondos o recursos como consecuencia de, por ejemplo:
 - (i) Acuerdos de constitución o adquisición de un negocio conjunto (que, por ejemplo, requiera que una entidad aporte fondos a lo largo de un periodo específico).

- (ii) Proyectos intensivos en capital emprendidos por un negocio conjunto.
 - (iii) Obligaciones de compra incondicionales, que comprenden la adquisición de equipo, inventario, o servicios que está comprometida una entidad a comprar a un negocio conjunto o en nombre de éste.
 - (iv) Compromisos no reconocidos de proporcionar préstamos u otro apoyo financiero al negocio conjunto.
 - (v) Compromisos no reconocidos de aportar recursos a un negocio conjunto, tales como activos o servicios.
 - (vi) Otros compromisos no reconocidos que no son cancelables relacionados con el negocio conjunto.
- (b) Compromisos no reconocidos de adquirir una participación en la propiedad de otra parte (o parte de esa participación en la propiedad) en un negocio conjunto si tiene lugar o no un suceso concreto en el futuro.

AG19. Los requerimientos y ejemplos de los párrafos GA17 y GA18 ilustran algunos de los tipos de información a revelar requerida por el párrafo 27 de la NICSP 20 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.

Participaciones en entidades estructuradas que no se consolidan (párrafos 40 a 48)

Entidades estructuradas

AG20. Una entidad estructurada es una entidad que ha sido diseñada de manera que las formas convencionales en las que una entidad está controlada no son los factores determinantes para decidir quién controla la entidad. En el caso de entidades tales como departamentos o ministerios en los que los acuerdos administrativos o la legislación son, a menudo, factores determinantes para decidir quién tiene el control de una entidad, una entidad estructurada es una entidad que ha sido diseñada de forma que los acuerdos administrativos o la legislación no son el factor determinante para decidir quién controla la entidad. En el caso de entidades en las que el voto o derechos similares son normalmente el factor determinante para decidir quién tiene el control de una entidad (que puede ser el caso de algunas entidades con objetivos de beneficios), una entidad estructurada es una entidad que ha sido diseñada de forma tal que el voto o derechos similares no son el factor determinante para decidir quién controla la entidad. Aunque los acuerdos vinculantes a menudo ocurren entre entidades del sector público, no son normalmente el factor determinante para establecer quién controla una entidad. Por ello, el uso de acuerdos vinculantes para determinar las actividades relevantes de

una entidad pueden indicar la existencia de una entidad estructurada. Dependiendo del contexto, una entidad estructurada podría ser (i) una entidad para la cual la mayoría de las actividades están predeterminadas, con las actividades relevantes limitadas en alcance, pero dirigida a través de acuerdos vinculantes o (ii) una entidad para la cual los derechos de voto se relacionan solo con tareas administrativas y las actividades relevantes se dirigen por medio de acuerdos vinculantes.

AG21. Una entidad estructurada a menudo tiene algunas o todas las características o atributos siguientes:

- (a) Actividades restringidas.
- (b) Un objetivo bien definido y limitado, tal como llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo, proporcionar fuentes de capital o financiación a una entidad o proporcionar oportunidades de inversión a inversores mediante el traspaso de los riesgos y recompensas asociados con los activos de la entidad estructurada a los inversores.
- (c) Activos netos/patrimonio insuficiente para permitir a la entidad estructurada financiar sus actividades sin apoyo financiero subordinado.
- (d) Financiación en forma de instrumentos múltiples vinculados contractualmente a inversores que crean concentraciones de riesgos de crédito u otros riesgos (tramos).

AG22. Ejemplos de entidades que se consideran entidades estructuradas incluyen, pero no se limitan a:

- (a) Una asociación entre un gobierno y una entidad del sector privado que no es un negocio conjunto, siendo una asociación establecida y dirigida por acuerdos vinculantes.
- (b) Vehículos de titulización.
- (c) Financiaciones garantizadas por activos.
- (d) Algunos fondos de inversión.

AG23. El mero hecho de que un gobierno proporcione financiación a otra entidad no hace que ésta sea una entidad estructurada. Ni es una entidad que está controlada mediante derechos de voto una entidad estructurada simplemente porque, por ejemplo, reciba fondos de terceros a continuación de una reestructuración.

Naturaleza de los riesgos procedentes de participaciones en entidades estructuradas que no se consolidan (párrafos 46 a 48)

- AG24. Además de la información requerida por los párrafos 46 a 48, una entidad revelará la información adicional que sea necesaria para cumplir el objetivo sobre información a revelar del párrafo 40(b).
- AG25. Ejemplos de información adicional que, dependiendo de las circunstancias, puede ser relevante para una evaluación de los riesgos a los que está expuesta una entidad cuando tiene una participación en una entidad estructurada que no se consolida son:
- (a) Las cláusulas de un acuerdo que podría requerir que la entidad proporcionara apoyo financiero a una entidad estructurada que no se consolida (por ejemplo acuerdos de liquidez o cláusulas de compensación por variación en la calificación crediticia asociados con obligaciones de comprar activos de la entidad estructurada o proporcionar apoyo financiero), incluyendo:
 - (i) Una descripción de los sucesos o circunstancias que podrían exponer a la entidad que informa a una pérdida.
 - (ii) Si existen cláusulas que limitarían la obligación.
 - (iii) Si existen otras partes que proporcionan apoyo financiero y, en su caso, la forma en que la obligación de la entidad que informa se prioriza con respecto a las otras partes.
 - (b) Las pérdidas incurridas por la entidad durante el periodo sobre el que se informa relacionadas con sus participaciones en entidades estructuradas que no se consolidan.
 - (c) Los tipos de ingresos que la entidad recibió durante el periodo sobre el que se informa relacionados con sus participaciones en entidades estructuradas que no se consolidan.
 - (d) Si se requiere que la entidad absorba pérdidas de una entidad estructurada que no se consolida antes que otras partes, el límite máximo de estas pérdidas para la entidad, y (si fuera relevante) la prioridad e importes de las pérdidas potenciales soportadas por las partes cuyas participaciones están priorizadas por debajo de las participaciones de la entidad en la entidad estructurada que no se consolida.
 - (e) Información sobre los acuerdos de liquidez, garantías u otros compromisos con terceros que puedan afectar al valor razonable o riesgo de las participaciones de la entidad en las entidades estructuradas que no se consolidan.

- (f) Las dificultades que ha experimentado una entidad estructurada que no se consolida para financiar sus actividades durante el periodo sobre el que se informa.
- (g) En relación con la financiación de una entidad estructurada que no se consolida, las formas de financiación (por ejemplo papel comercial o pagarés a medio plazo) y su promedio ponderado de vida. Esa información puede incluir el análisis de vencimientos de los activos y financiación de una entidad estructurada si ésta tiene activos a largo plazo financiados con fondos a corto plazo.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 38 Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades, pero no son parte de la misma.

Objetivo

BC1. Estos Fundamentos de las conclusiones resumen las consideraciones del IPSASB para llegar a las conclusiones de la NICSP 38. Puesto que esta Norma se basa en la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* (emitida en 2011, incluyendo las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2014), emitidas por el IASB, los Fundamentos de las conclusiones describen solo las áreas en las que la NICSP 38 no observa los requerimientos principales de la NIIF 12.

Aspectos generales

BC2. En 2012, el IPSASB comenzó a trabajar en un proyecto para actualizar las NICSP que tratan de la contabilización de participaciones en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos. En octubre de 2013, el IPSASB emitió los Proyectos de Norma (PN) 48 a 52 que fueron denominados de forma conjunta como Participaciones en Otras Entidades. El PN 52 Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades se basó en la NIIF 12 Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades, habiendo considerado las modificaciones del sector público relevantes para los requerimientos de revelar información de la NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, la NICSP 7 *Inversiones en Asociadas* y NICSP 8 *Participaciones en Negocios Conjuntos*. En enero de 2015, el IPSASB emitió cinco NICSP nuevas, incluyendo la NICSP 38. Estas NICSP nuevas sustituyen las NICSP 6, NICSP 7 y NICSP 8.

Juicios y supuestos significativos (párrafos 12 a 14)

BC3. El IPSASB destacó que el párrafo 7 de la NIIF 12, requiere que una entidad revele información sobre los juicios y supuestos significativos que haya realizado para determinar la naturaleza de su participación en otra entidad (por ejemplo, control, control conjunto o influencia significativa). Aunque el IPSASB estuvo de acuerdo en que los usuarios necesitan información sobre la forma en que una entidad ha realizado estos juicios, destacó que una entidad del sector público podría estar obligada a realizar muchos juicios y supuestos en relación con entidades concretas, y que la revelación de estos juicios y supuestos y cambios en estos juicios de un periodo a otro podría dar lugar a detalles innecesarios. El IPSASB también destacó que, en el sector público, las decisiones sobre la entidad que informa podría haberse realizado teniendo en cuenta los marcos desarrollados junto con otras partes tales como organismos legislativos o comités de supervisión. Las evaluaciones realizadas con respecto a la clasificación de ciertos tipos de entidades como entidades controladas, entidades controladas de forma

conjunta, o entidades sujetas a influencia significativa podrían registrarse en documentos públicos distintos de los estados financieros. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en requerir que una entidad revele la metodología usada para decidir la existencia o ausencia de control, control conjunto de un acuerdo o influencia significativa, en los estados financieros mismos o por medio de la referencia a otro documento públicamente disponible.

Definición de una entidad estructurada (párrafos 7 y GA20 a GA23)

- BC4. El IPSASB destacó que la definición de "entidad estructurada" de la NIIF 12 se centra en el voto o derechos similares, lo que tiende a ocurrir menos frecuentemente o tener menos significatividad en el sector público que en el sector privado. Sin embargo, el IPSASB estuvo de acuerdo en que todavía era apropiado referirse a voto o derechos similares en la definición de una entidad estructurada porque el voto o derechos similares podría ser la forma predominante en la que una entidad del sector público establece el control sobre otra entidad. El IPSASB decidió modificar la definición de una entidad estructurada para destacar que ocurren cuando las formas convencionales en las que una entidad es controlada no son los factores determinantes para decidir quién controla la entidad y abarca el amplio rango de circunstancias que tienen lugar en el sector público.
- BC5. El IPSASB identificó los acuerdos administrativos y disposiciones legales (legislación) como medios habituales por los que el control podría determinarse para muchas entidades del sector público. Por consiguiente, el IPSASB adoptó la opinión de que la referencia a "derechos similares" en la definición de entidad estructurada debería abarcar los acuerdos administrativos y disposiciones legales. Por ello, el PN propuso que las entidades para las que los acuerdos administrativos o disposiciones legales son factores determinantes del control de la entidad no serían entidades estructuradas. El IPSASB consideró que la información a revelar requerida de las entidades estructuradas es apropiada, pero que para ser útil necesita centrarse en una clase limitada de entidades (congruente con la intención de los requerimientos del IASB en relación con las entidades que aplican la NIIF 12).
- BC6. Algunos de los que respondieron al PN 52 estuvieron preocupados porque la definición de una entidad estructurada podría interpretarse como que sugiere que una entidad está operando de forma no autorizada o contraviniendo las leyes. El IPSASB destacó que esta no era la intención y revisó la definición de entidades estructuradas para ver si era requerida alguna clasificación. El IPSASB destacó que la definición no sugiere que no se requiera que una entidad estructurada cumpla con las leyes o acuerdos administrativos correspondientes. En su lugar, la definición permite la posibilidad de que un grupo pequeño de entidades pudiera haberse

establecido bajo acuerdos diferentes de los acuerdos habituales usados para establecer entidades similares.

Entidades de inversión (párrafos 27 a 34)

BC7. El IPSASB consideró la información a revelar de las entidades de inversión requerida por la NIIF 12 y concluyó que esa información a revelar era particularmente apropiada en el contexto del sector público. El IPSASB destacó que, como consecuencia de los requerimientos de la NICSP 35 a la mayoría de las entidades del sector público con entidades de inversión se les requeriría revelar esta información.

BC8. El IPSASB consideró si debe requerirse que una entidad controladora que no sea una entidad de inversión que contabiliza las entidades de inversión a valor razonable revele información adicional. El IPSASB consideró que la información a revelar requerida en relación con las entidades de inversión era apropiada y debería proporcionarse en los estados financieros consolidados de una entidad controladora con entidades de inversión.

Participaciones en la propiedad no cuantificables (párrafos 49 y 50)

BC9. El alcance de la NICSP 36 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* se limita a "participaciones en la propiedad cuantificables". El IPSASB destacó que quienes respondieron apoyaron esta propuesta, pero consideraron que la información a revelar sobre las participaciones en la propiedad no cuantificables en otras entidades sería apropiada. El IPSASB estuvo de acuerdo en requerir, en esta Norma, información a revelar sobre participaciones no cuantificables.

Participaciones controladoras adquiridas con la intención de su disposición (párrafos 50 a 57).

BC10. Algunos de los que respondieron al PN 52 propusieron que el IPSASB requiriera revelar información sobre el control temporal (desarrollando una norma basada en la NIIF 5 *Activos, no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuidas* o añadiendo información a revelar a esta Norma). El IPSASB consideró, y rechazó la idea de requerir información a revelar de todas las inversiones controladas mantenidas para la venta sobre la base de que era demasiado amplia. No obstante, el IPSASB estuvo de acuerdo en que revelar alguna información sobre participaciones controladoras mantenidas por tiempo limitado podría ser de interés para los usuarios. Por ejemplo, el IPSASB consideró que los usuarios estarían interesados en información sobre intervenciones para impedir las consecuencias del incumplimiento de una entidad, o adquisiciones de entidades que posteriormente se redistribuirían para lograr objetivos de política. El IPSASB estuvo de acuerdo en que su objetivo era requerir la revelación de información sobre las entidades controladoras cuando había

una intención activa de disponer de la participación, en el momento de la adquisición y de la fecha de presentación.

- BC11. Para considerar la información a revelar, el IPSASB acordó que los requerimientos deben ser de carácter general. El IPSASB reconoció que las circunstancias en las que una participación controladora se adquiere o dispone podría variar (por ejemplo, una participación controladora podría ser adquirida proporcionando garantías). Además, las entidades podrían desear proporcionar información sobre las transacciones o sucesos dando lugar a estas participaciones controladoras, y el IPSASB no deseaba ser innecesariamente normativo sobre el tipo de información que debe proporcionarse. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en requerir información a revelar para ayudar a los usuarios a comprender el impacto de consolidar estas participaciones controladoras en los estados financieros consolidados por referencia al efecto sobre los principales aspectos de los estados financieros.
- BC12. El IPSASB reconoció que el método esperado de disposición podría ser bajo la consideración en la fecha de presentación y que los planes podrían cambiar de un periodo a otro. También reconoció que la disposición podría tener lugar en etapas. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en requerir información a revelar del "estatus corriente del método de disposición".
- BC13. El IPSASB consideró si limitar la información a revelar a situaciones en las que el control se esperaba que ayudara para un periodo de tiempo especificado, tal como un año o dos. El IPSASB decidió no especificar un periodo de tiempo. Se consideró que limitar la información a revelar a las participaciones controladoras y situaciones en las que había todavía una intención activa de disponer de la participación conduciría a información a revelar sin sobrecargar a los lectores con demasiado detalle.

Revisión de la NICSP 38 como resultado de *Aplicabilidad de las NICSP del IPSASB emitida en 2016*

- BC14. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencia a todas las NICSP de la forma siguiente:
- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;
 - (b) sustituye el término "EP" por el término "entidades comerciales del sector público, cuando procede; y
 - (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción

positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

Comparación con la NIIF 12

La IPSASB 38 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* se diseña principalmente a partir de la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* (emitida en 2011, incluyendo modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2014). En el momento de emitir esta Norma, el IPSASB no ha considerado la aplicabilidad a las entidades del sector público de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. Las referencias a la NIIF 9 en la NIIF 12, por ello, se sustituyen por referencias a las NICSP que tratan de los instrumentos financieros.

Las principales diferencias entre la NICSP 38 y la NIIF 12 son las siguientes:

- La NICSP 38 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIIF 12. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos "activos netos/patrimonio", "entidad económica", "entidad controladora", "entidad controlada" e "ingreso" en la NICSP 38. Los términos equivalentes en la NIIF12 son "patrimonio", "grupo", "controladora", "subsidiaria" e "ingreso".
- La NICSP 38 incluye un comentario adicional al de la NIIF 12 para aclarar la aplicabilidad de la Norma a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La definición de una entidad estructurada de la NICSP 38 reconoce las formas diferentes en las que el control podría obtenerse en el sector público.
- La NICSP 38 requiere que una entidad controladora que controla una entidad de inversión, y no es en sí misma una entidad de inversión, revele información con respecto a entidades de inversión no consolidadas. La NIIF 12 no requiere esta información a revelar por parte de una entidad controladora que controla una entidad de inversión, y no es en sí misma una entidad de inversión porque la NIIF 10 requiere que una entidad controladora consolide las entidades de inversión controladas.
- La NICSP 38 requiere que se revele información sobre las participaciones en la propiedad no cuantificable. La NIIF 12 no especifica esta información a revelar.
- La NICSP 38 requiere que se revele información sobre participaciones en entidades que se adquirieron con la intención de disponer y que todavía se mantienen para su disposición. La NIIF 12 no especifica esta información a revelar. Sin embargo, la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* requiere información a revelar sobre activos no corrientes mantenidos para la venta.

NICSP 39—BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 19, *Beneficios a los Empleados*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 19 con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 39—BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2017.

La NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, fue emitida en julio de 2016

NICSP 39—BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2-7
Definiciones	8
Beneficios a los empleados a corto plazo	9-25
Reconocimiento y medición	11-24
Información a revelar	25
Beneficios post-empleo-Distinción entre planes de	
contribuciones definidas y planes de beneficios definidos	26-51
Planes multi-patronales	32-39
Planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo	
control común	40-43
Planes gubernamentales	44-47
Beneficios asegurados	48-51
Beneficios post-empleo- Planes de contribuciones definidas	52-56
Reconocimiento y medición	53-54
Información a revelar	55-56
Beneficios post-empleo- Planes de beneficios definidos	57-154
Reconocimiento y medición	58-67
Reconocimiento y medición- Valor presente del	
costo de los servicios pasados y ganancias y pérdidas en el momento de la	
liquidación	101-114
Reconocimiento y medición—Activos del plan	115-121
componentes del costo por beneficios definidos	122-132
Presentación	133-136
Información a revelar	137-154
Otros beneficios a largo plazo a los empleados	155-161

Reconocimiento y medición	158-160
Información a revelar	161
Beneficios por terminación	162-174
Reconocimiento	168-171
Medición	172-173
Información a revelar	174
Disposiciones transitorias	175
Fecha de vigencia	176-177
Derogación y sustitución de la NICSP 25 (2008)	178
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Comparación con la NIC 19	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 39, *Beneficios a los Empleados*, está contenida en los párrafos 1 a 178. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 39 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y la información a revelar sobre los beneficios a los empleados. La Norma requiere que una entidad reconozca:
 - (a) un pasivo cuando un empleado ha prestado servicios a cambio de beneficios a los empleados que deban pagarse en el futuro; y
 - (b) un gasto cuando la entidad consume los beneficios económicos o el servicio potencial procedente del servicio prestado por un empleado a cambio de los beneficios a los empleados.

Alcance

2. **Esta Norma se aplicará por un empleador para contabilizar todos los beneficios a los empleados, excepto las transacciones basadas en acciones (véase la normativa contable internacional o nacional aplicable a las transacciones basadas en acciones).**
3. Esta Norma no trata la presentación sobre los planes de beneficios por retiro de los empleados (ver la normativa contable internacional o nacional aplicable a los planes de beneficio por retiro de los empleados). Esta Norma no trata los beneficios proporcionados por los programas combinados de seguridad social que no sean una contraprestación a cambio de los servicios prestados por los empleados o antiguos empleados de las entidades del sector público.
4. Los beneficios a los empleados a los que se aplica esta Norma comprenden los que proceden de:
 - (a) planes u otro tipo de acuerdos formales celebrados entre una entidad y sus empleados, ya sea individualmente, con grupos particulares de empleados o con sus representantes;
 - (b) requerimientos legales establecidos, o por acuerdos del sector industrial, por los que las entidades están obligadas a contribuir a planes nacionales, estatales, sectoriales u otro tipo de planes multi-patronales, o cuando las entidades están obligadas a contribuir a un programa combinado de la seguridad social; o
 - (c) las prácticas informales que generan obligaciones implícitas. Estas prácticas informales dan lugar a obligaciones implícitas, cuando la entidad no tenga alternativa realista diferente de la de pagar los beneficios a los empleados. Un ejemplo de una obligación implícita es cuando un cambio en las prácticas informales de la entidad causaría un daño inaceptable en las relaciones con los empleados.
5. Los beneficios a los empleados comprenden:

- (a) los beneficios a los empleados a corto plazo, tales como los siguientes, si se esperan liquidar totalmente antes de los doce meses posteriores al final del periodo sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados:
 - (i) sueldos, salarios y contribuciones a la seguridad social;
 - (ii) ausencias remuneradas anuales, ausencias remuneradas por enfermedad;
 - (iii) participación en ganancias e incentivos; y
 - (iv) beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o parcialmente subvencionados);
 - (b) Beneficios post-empleo, tales como los siguientes:
 - (i) beneficios por retiro (por ejemplo, pensiones y pagos únicos por retiro); y
 - (ii) otros beneficios post-empleo, tales como los seguros de vida y los beneficios de atención médica posteriores al empleo;
 - (c) otros beneficios a los empleados a largo plazo, tales como los siguientes:
 - (i) las ausencias retribuidas a largo plazo, tales como vacaciones tras largos periodos de servicio o años sabáticos;
 - (ii) los premios por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio; y
 - (iii) los beneficios por incapacidad a largo plazo; y
 - (d) beneficios por terminación.
6. Los beneficios a los empleados comprenden los proporcionados a los empleados o sus dependientes y pueden ser liquidados mediante pagos (o el suministro de bienes o servicios) realizados directamente a los empleados, a sus cónyuges, hijos u otras personas dependientes de aquéllos, o a terceros, tales como compañías de seguros.
7. Un empleado puede prestar servicios en la entidad a tiempo completo, a tiempo parcial, de forma permanente, ocasional o temporal. Para los propósitos perseguidos por esta Norma, el término empleados incluye al personal clave de la gerencia tal y como se define en la NICSP 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.

Definiciones

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

Definiciones de beneficios a los empleados

Beneficios a los empleados (Employee benefits) son todas las formas de contraprestación concedida por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados o por indemnizaciones por cese.

Beneficios a los empleados a corto plazo (Short-term employee benefits) son beneficios a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese) que se espera liquidar totalmente antes de los doce meses siguientes al final del periodo anual sobre el que se informa en el que los empleados hayan prestado los servicios relacionados.

Beneficios post-empleo (Post-employment benefits) son beneficios a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese y beneficios a los empleados a corto plazo) que se pagan después de completar su periodo de empleo.

Otros beneficios a los empleados a largo plazo (Other long-term employee benefits) son todos los beneficios a los empleados diferentes de los beneficios a los empleados a corto plazo, beneficios posteriores al periodo de empleo e indemnizaciones por cese.

Beneficios por terminación (Termination benefits) son los beneficios a los empleados proporcionados por la terminación del periodo de empleo de un empleado como consecuencia de:

- (a) la decisión de la entidad de finalizar el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o
- (b) la decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la terminación de un contrato de empleo.

Definiciones relacionadas con la clasificación de los planes

Planes de beneficios post-empleo (Post-employment benefit plans) son acuerdos, formales o informales, en los que una entidad se compromete a suministrar beneficios a uno o más empleados tras la terminación de su periodo de empleo.

Planes de contribuciones definidas (Defined contribution plans) son planes de beneficios post-empleo, en los cuales la entidad realiza contribuciones de carácter predeterminado a una entidad separada (un fondo) y no tiene obligación legal ni implícita de realizar contribuciones adicionales, en el caso de que el fondo no tenga suficientes activos para

atender los beneficios a los empleados que se relacionen con los servicios que éstos han prestado en el periodo presente y en los anteriores.

Planes de beneficios definidos (Defined benefit plans) son planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de contribuciones definidas.

Planes multi-patronales (Multi-employer plans) son planes de contribuciones definidas (diferentes de los planes gubernamentales) o de los de beneficios definidos (diferentes de los planes gubernamentales), en los cuales:

- (a) se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y
- (b) se utilizan dichos activos para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, teniendo en cuenta que tanto las contribuciones como los niveles de beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad, ni de los empleados cubiertos por el plan.

Planes gubernamentales (State plans) son planes establecidos por la legislación y que operan como si fuesen planes multi-patronales para todas las entidades en las categorías económicas establecidas por la legislación.

Definiciones relacionadas con el pasivo (activo) por beneficios definidos neto

El **pasivo (activo) por beneficios definidos neto [net defined benefit liability (asset)]** es el déficit o superávit, ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo.

El **déficit o superávit (deficit or surplus)** es:

- (a) el valor presente de la obligación por beneficios definidos menos
- (b) el valor razonable de los activos del plan (si los hubiera).

El **techo del activo (asset ceiling)** es el valor presente de cualesquiera beneficios económicos disponibles en forma de reembolsos del plan o reducciones en las contribuciones futuras al mismo.

El **valor presente de una obligación por beneficios definidos (present value of a defined benefit obligation)** es el valor presente, sin deducir los activos del plan, de los pagos futuros esperados que son necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores.

Los **activos del plan (Plan assets)** comprenden:

- (a) activos poseídos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados; y
- (b) las pólizas de seguro que cumplen los requisitos.

Los activos mantenidos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados (Assets held by a long-term employee benefit fund) son activos (diferentes de los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad que informa) que:

- (a) son poseídos por una entidad (un fondo) que está separada legalmente de la entidad que presenta sus estados financieros, y existen solamente para pagar o financiar beneficios para los empleados; y
- (b) están disponibles para ser usados solo con el fin de pagar o financiar beneficios a los empleados, no están disponibles para hacer frente a las deudas con los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden retornar a esta entidad salvo cuando:
 - (i) los activos que quedan en el plan son suficientes para cumplir todas las obligaciones relacionadas con los beneficios de los empleados del plan o de la entidad que informa; o
 - (ii) los activos retornen a la entidad que informa para reembolsarla por los beneficios a los empleados ya pagados.

Una póliza de seguro que cumple los requisitos (qualifying insurance policy) es una póliza de seguro¹ emitida por un asegurador que no es una parte relacionada con la entidad que informa (según se la define en la NICSP 20), cuando las indemnizaciones provenientes de la póliza:

- (a) solo pueden usarse para pagar o financiar beneficios para los empleados en virtud de un plan de beneficios definidos; y
- (b) no están disponibles para los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden ser pagadas a esta entidad, a menos que:
 - (i) las indemnizaciones representan activos excedentes que no son necesarios para que la póliza cumpla con todas las obligaciones relacionadas con el plan de beneficios de los empleados; o

¹ Una póliza de seguro apta no es necesariamente un contrato de seguro (véase la norma nacional o internacional correspondiente que trate los contratos de seguro).

- (ii) las indemnizaciones retornan a la entidad que informa para reembolsarla por beneficios a los empleados ya pagados.

Definiciones relacionadas con el costo de los beneficios definidos

Costo del servicio (Service cost) comprende:

- (a) costo de los servicios presente que es el incremento, en el valor presente de una obligación por beneficios definidos, que procede de servicios prestados por los empleados en el periodo presente;
- (b) costo de servicios pasados que es el cambio en el valor presente de la obligación por beneficios definidos por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, procedentes de una modificación del plan (la introducción o retirada de un plan de beneficios definidos o cambios en éste) o una reducción (una reducción significativa por la entidad en el número de empleados cubiertos por un plan); y
- (c) las ganancias o pérdidas en el momento de la liquidación.

Interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto [Net interest on the net defined benefit liability (asset)] es el cambio durante el periodo en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto que surge del paso del tiempo.

Nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto [Remeasurements of the net defined benefit liability (asset)] comprenden:

- (a) ganancias y pérdidas actuariales;
- (b) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto; y
- (c) los cambios en el efecto del techo del activo, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Ganancias y pérdidas actuariales (Actuarial gains and losses) son cambios en el valor presente de la obligación por beneficios definidos procedente de:

- (a) los ajustes por experiencia (los efectos de las diferencias entre las suposiciones actuariales previas y los sucesos efectivamente ocurridos en el plan); y
- (b) los efectos de cambios en las suposiciones actuariales.

El **rendimiento de los activos del plan** (**return on plan assets**) es el interés, dividendos y otros ingresos que provienen de los activos del plan, junto con las ganancias o pérdidas realizadas y no realizadas de los activos del plan, menos:

- (a) los costos de gestión de los activos del plan; y
- (b) los impuestos por pagar por el plan por sí mismo, distintos de los impuestos incluidos en los supuestos actuariales utilizados para medir el valor presente de la obligación por beneficios definidos.

Una **liquidación** (**settlement**) es una transacción que elimina todas las obligaciones legales o implícitas posteriores para una parte o para todos los beneficios proporcionados según un plan de beneficios definidos, distinta de un pago de beneficios a los empleados o en nombre de éstos que está establecida en las condiciones del plan e incluida en los supuestos actuariales.

Beneficios a los empleados a corto plazo

9. Los beneficios a los empleados a corto plazo incluyen elementos tales como los siguientes, si se esperan liquidar totalmente antes de doce meses después del final del periodo sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados:
 - (a) sueldos, salarios y contribuciones a la seguridad social;
 - (b) derechos por permisos retribuidos y ausencia retribuida por enfermedad;
 - (c) participación en ganancias e incentivos; y
 - (d) beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o parcialmente subvencionados).
10. Una entidad no necesita reclasificar un beneficio a los empleados a corto plazo si las expectativas de la entidad sobre el calendario de la liquidación cambian temporalmente. Sin embargo, si las características del beneficio cambian (tales como un cambio de un beneficio no acumulativo a uno acumulativo) o si un cambio en las expectativas del calendario de liquidación no es temporal, entonces la entidad considerará si el beneficio todavía cumple la definición de beneficios a los empleados a corto plazo.

Reconocimiento y medición

Todos los beneficios a corto plazo

11. Cuando un empleado haya prestado sus servicios a una entidad durante un periodo contable, ésta reconocerá el importe sin descontar los

beneficios a los empleados a corto plazo que se espera sean pagados por tales servicios:

- (a) **como un pasivo (gasto acumulado o devengado), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si el importe pagado es superior al importe sin descontar de los beneficios, una entidad reconocerá la diferencia como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago por adelantado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo.**
 - (b) **Como un gasto, a menos que otra Norma requiera o permita la inclusión de los mencionados beneficios en el costo de un activo (véase, por ejemplo, la NICSP 12, *Inventarios*, y la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*).**
12. **En los párrafos 13, 16 y 19 se explica la forma en que una entidad aplicará el párrafo 11 a los beneficios a los empleados a corto plazo en forma de ausencias retribuidas, participación en ganancias y planes de incentivos.**

Ausencias retribuidas a corto plazo

13. **Una entidad reconocerá el costo esperado de los beneficios a los empleados a corto plazo en forma de ausencias retribuidas, según el párrafo 11 de la siguiente forma:**
- (a) **en el caso de ausencias retribuidas cuyos derechos se van acumulando, a medida que los empleados prestan los servicios que incrementan su derecho a ausencias retribuidas en el futuro; y**
 - (b) **en el caso de ausencias retribuidas no acumulativas, cuando las mismas se hayan producido.**
14. Una entidad puede pagar a los empleados dándoles el derecho a ausentarse por razones muy variadas, incluyendo vacaciones, enfermedad o incapacidad transitoria, maternidad o paternidad, pertenencia a jurados y realización del servicio militar. Los derechos que pueden dar lugar a las ausencias son de dos categorías:
- (a) acumulativos; y
 - (b) no acumulativos.
15. Las ausencias retribuidas acumuladas son aquéllas cuyo disfrute se aplaza, de forma que pueden ser utilizadas en periodos futuros si en el presente no se ha hecho uso del derecho correspondiente. Las ausencias retribuidas con derechos de carácter acumulativo pueden ser irrevocables (en otras palabras, los empleados tienen derecho a recibir una compensación en efectivo por las no disfrutadas en caso de abandonar la entidad) o no irrevocables (cuando los

empleados no tienen derecho a recibir una compensación en efectivo por las no disfrutadas en caso de abandonar la entidad). Una obligación surge a medida que los empleados prestan servicios que incrementan su derecho a ausencias retribuidas en el futuro. La obligación existe, y se ha de reconocer, incluso cuando las ausencias remuneradas son no irrevocables, aunque la posibilidad de que los empleados puedan abandonar la entidad antes de utilizar un derecho acumulativo no irrevocable afecta a la medición de la obligación correspondiente.

16. **Una entidad medirá el costo esperado de las ausencias retribuidas acumuladas, en función de los importes adicionales que espera pagar como consecuencia de los derechos no utilizados que tiene acumulados al final del periodo sobre el que se informa.**
17. El método especificado en el párrafo anterior mide las obligaciones según los importes de los pagos adicionales que la entidad espera realizar, solo por el hecho de que el derecho a las ausencias retribuidas es acumulativo. En muchos casos, una entidad puede no necesitar hacer cálculos detallados para estimar que no tiene obligaciones significativas por ausencias retribuidas no utilizadas. Por ejemplo, es probable que una obligación por ausencias por enfermedad sólo sea significativa si existe el entendimiento, formal o informal, de que ausencias por enfermedad retribuidas no utilizadas puedan ser disfrutadas como vacaciones anuales pagadas.
18. Los derechos correspondientes a permisos remunerados no acumulativos no se trasladan al futuro; caducan si no son utilizados enteramente en el periodo corriente y no dan a los empleados el derecho de cobrar en efectivo los derechos no utilizados en caso de abandonar la entidad. Este es el caso más común en las ausencias retribuidas por enfermedad (en la medida en que los derechos no usados en el pasado no incrementen los derechos futuros) por maternidad o paternidad y en los de ausencias retribuidas por pertenencia a un jurado o por servicio militar. Una entidad no reconocerá pasivos o gastos hasta el momento del permiso, puesto que los servicios prestados por los empleados no aumentan el importe del beneficio.

Participación en ganancias y planes de incentivos

19. **De acuerdo con el párrafo 11, una entidad reconocerá el costo esperado de la participación en ganancias o de los planes de incentivos por parte de los trabajadores cuando, y sólo cuando:**
 - (a) **la entidad tiene una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado; y**
 - (b) **pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.**

Existe una obligación presente cuando, y solo cuando, la entidad no tiene otra alternativa objetiva que realizar los pagos.

20. En el sector público, algunas entidades tienen planes de incentivos que están relacionados con objetivos de prestación de servicios o aspectos de rendimiento financiero. De acuerdo con esos planes, los empleados reciben cantidades específicas, dependiendo de una evaluación de su contribución a la consecución de los objetivos de la entidad o un segmento de ésta. En algunos casos, estos planes pueden ser para grupos de empleados, por ejemplo cuando el rendimiento se evalúa para algunos o todos los empleados de una parte determinada de la entidad, en vez de sobre criterios individuales. Debido a los objetivos de las entidades del sector público, los planes de participación en las ganancias son mucho menos frecuentes en el sector público que en las entidades con ánimo de lucro. Sin embargo, es probable que sean un aspecto de la remuneración de los empleados en segmentos de entidades del sector público que operan sobre bases comerciales. Algunas entidades del sector público pueden no operar sobre esquemas de participación en las ganancias, pero pueden evaluar el rendimiento frente a medidas basadas en aspectos financieros como la generación de flujos de ingresos y la consecución de objetivos presupuestarios. Algunos planes de incentivos pueden suponer pagos a todos los empleados que hayan prestado servicios de empleo en un periodo sobre el que se informa, incluso aunque ellos hayan abandonado la entidad antes del final del periodo sobre el que se informa. Sin embargo, según otros planes de incentivos, los empleados solo reciben pagos si permanecen en la entidad durante un periodo de tiempo determinado, por ejemplo, un requerimiento de que los empleados presten servicios por la totalidad del periodo sobre el que se informa. Estos planes crean una obligación implícita a medida que los empleados prestan los servicios que incrementa el importe a pagar si permanecen en servicio hasta el final del periodo especificado. La medición de esta obligación implícita refleja la posibilidad de que algunos de los empleados puedan abandonar la entidad sin recibir los pagos por participación en las ganancias. El párrafo 22 proporciona condiciones adicionales que han de satisfacerse antes de que una entidad pueda reconocer el costo esperado de los pagos relacionados con el rendimiento, pagos de incentivos y pagos por participación en las ganancias.
21. Es posible que una entidad no tenga la obligación legal de pagar incentivos. No obstante, en algunos casos, una entidad puede tener la práctica de pagar incentivos a sus empleados. En estos casos, la entidad tendrá una obligación implícita, puesto que no tiene ninguna alternativa objetiva que no sea la de pagar los incentivos. La medición de esta obligación implícita, reflejará la posibilidad de que algunos empleados puedan abandonar la entidad sin recibir los incentivos.
22. Una entidad podrá realizar una estimación fiable de sus obligaciones legales o implícitas de acuerdo a un esquema de pago basado en el rendimiento, plan de incentivos o esquema de participación en ganancias cuando, y solo cuando:

- (a) las condiciones formales del plan contengan una fórmula para determinar el importe del beneficio;
 - (b) la entidad determine los importes a pagar antes de que los estados financieros sean autorizados para su emisión; o
 - (c) la experiencia pasada suministre evidencia clara acerca del importe de la obligación implícita por parte de la entidad.
23. Las obligaciones relacionadas con los planes de participación en ganancias e incentivos son consecuencia de los servicios prestados por los empleados, y no de transacciones con los propietarios de la entidad. Por tanto, una entidad reconocerá el costo de planes de participación en ganancias e incentivos, como un gasto y no como una distribución de la ganancia.
24. Si los pagos por participaciones en las ganancias e incentivos no se espera que se liquiden completamente dentro de los doce meses posteriores al cierre del periodo sobre el que se informa en el que los empleados prestan los servicios relacionados, esos pagos se tratarán como otros beneficios a los empleados a largo plazo (véanse los párrafos 155 a 161).

Información a revelar

25. Aunque esta Norma no requiere la presentación de información específica sobre los beneficios a corto plazo a los empleados, otras Normas pueden hacerlo. Por ejemplo, la NICSP 20 requiere revelar información sobre la remuneración agregada del personal clave de la gerencia y la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, requiere revelar información sobre el gasto de los beneficios a los empleados.

Beneficios post-empleo—Distinción entre planes de contribuciones definidas y planes de beneficios definidos

26. Los beneficios post-empleo incluyen elementos tales como los siguientes:
- (a) beneficios por retiro (por ejemplo, pensiones y pagos únicos por retiro); y
 - (b) otros beneficios post-empleo, tales como los seguros de vida y los beneficios de atención médica posteriores al empleo.

Los acuerdos por los cuales una entidad proporciona beneficios posteriores al periodo de empleo son planes de beneficios post-empleo. Una entidad aplicará esta Norma a todos estos acuerdos, con independencia de que los mismos involucren o no el establecimiento de una entidad separada, tal como un sistema de pensiones, sistema complementario de prestaciones por jubilación, o sistema de beneficios por retiro, para recibir las contribuciones y pagar los beneficios.

27. Los planes de beneficio post-empleo se clasifican como planes de contribuciones definidas o planes de beneficios definidos, dependiendo de la esencia económica que se derive de los principales términos y condiciones contenidos en ellos.
28. Según los planes de contribuciones definidas, la obligación legal o implícita de la entidad se limita al importe que haya acordado aportar al fondo. De esta forma, el importe de los beneficios post-empleo a recibir por el empleado estará determinado por el importe de las contribuciones pagadas por la entidad (y eventualmente el empleado) a un plan de beneficios post-empleo o a una compañía de seguros, junto con los rendimientos de las inversiones procedentes de las contribuciones. En consecuencia, el riesgo actuarial (de que los beneficios sean menores que los esperados) y el riesgo de inversión (de que los activos invertidos sean insuficientes para atender los beneficios esperados) son asumidos, en sustancia, por el empleado.
29. Se dan ejemplos de casos en que las obligaciones de una entidad no están limitadas por el importe con el que acuerda contribuir al fondo, cuando ella ha contraído una obligación, legal o implícita, a través de:
 - (a) una fórmula de beneficios del plan que no está vinculada únicamente al importe de contribuciones y requiere que la entidad proporcione contribuciones adicionales si los activos son insuficientes para atender los beneficios de la fórmula de beneficios del plan;
 - (b) existe garantía, ya sea indirectamente a través de un plan o directamente, de un rendimiento específico para las contribuciones; o
 - (c) prácticas habituales de la entidad que dan lugar al nacimiento de una obligación implícita. Por ejemplo, una obligación implícita puede surgir cuando una entidad tiene un historial de aumentos de los beneficios para que los antiguos empleados recuperen el poder adquisitivo perdido por la inflación, aunque no exista la obligación legal de hacerlo.
30. En los planes de beneficios definidos:
 - (a) la obligación de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores; y
 - (b) tanto el riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor que el esperado) como el riesgo de inversión son asumidos, esencialmente, por la propia entidad. Si los resultados actuariales o de la inversión son peores de lo esperado, la obligación de la entidad puede verse aumentada.
31. Los párrafos 32 a 51 explican la distinción entre planes de contribuciones definidas y planes de beneficios definidos en el contexto de planes multi-patronales, los planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre

entidades bajo control común, planes gubernamentales y beneficios asegurados.

Planes multi-patronales

32. **Una entidad clasificará un plan multi-patronal como plan de contribuciones definidas o de beneficios definidos, en función de las cláusulas del mismo (incluyendo cualquier obligación implícita que vaya más allá de los términos pactados formalmente).**
33. **Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos multi-patronal, a menos que aplique el párrafo 34:**
 - (a) **contabilizará su parte proporcional de la obligación por beneficios definidos, de los activos del plan y de los costos asociados con el mantenimiento del mismo, tal como lo haría en el caso de cualquier otro plan de beneficios definidos; y**
 - (b) **revelará la información requerida por los párrafos 137 a 150 [excluyendo el párrafo 150(d)].**
34. **Cuando no se disponga de información suficiente para utilizar la contabilidad de los planes de beneficios definidos para los planes de beneficios definidos multi-patronales, una entidad:**
 - (a) **contabilizará el plan de acuerdo con los párrafos 53 y 54 como si fuera un plan de contribuciones definidas; y**
 - (b) **revelará la información requerida en el párrafo 150.**
35. **Un ejemplo de plan de beneficios definidos multi-patronal es uno en el cual:**
 - (a) **el plan está financiado por pagos a medida que surjan: las contribuciones se establecen al nivel que se espera que sea suficiente para pagar los beneficios que venzan en el mismo periodo; y los beneficios futuros acumulados durante el periodo presente serán pagados con las contribuciones futuras; y**
 - (b) **los beneficios a pagar a los empleados se calculan en función de sus años de servicio y las entidades participantes no tienen la posibilidad objetiva de retirarse del plan sin efectuar una contribución por los beneficios acumulados por los empleados hasta la fecha de desvinculación. Este plan crea un riesgo actuarial para la entidad: si el costo final de los beneficios ya acumulados al final del periodo sobre el que se informa es mayor de lo esperado, la entidad tendrá que optar por incrementar sus contribuciones o persuadir a los empleados de que acepten una reducción de sus beneficios. Por lo tanto, un plan así se define como un plan de beneficios definidos.**

36. Cuando una entidad disponga de información suficiente acerca de un plan de beneficios definidos multi-patronal, contabilizará su parte proporcional de la obligación por beneficios definidos, de los activos del plan y de los costos de los beneficios post-empleo asociados con el plan, de la misma forma que lo haría con cualquier otro plan de beneficios definidos. Sin embargo, una entidad puede no ser capaz de identificar su participación en la posición financiera subyacente y en los rendimientos del plan con una fiabilidad que sea suficiente como para poder contabilizarlos. Esto puede ocurrir si:
- (a) el plan expone a las entidades participantes a riesgos actuariales asociados con los empleados actuales o anteriores de otras entidades, y como consecuencia de ello no existe ningún procedimiento coherente y fiable para distribuir las obligaciones, los activos del plan y el costo entre las entidades individuales participantes del plan; o
 - (b) la entidad no tiene acceso a información suficiente acerca del plan que pueda satisfacer los requerimientos de esta Norma;

En esos casos, una entidad contabilizará el plan como si fuera de aportaciones definidas, y revelará la información adicional requerida por el párrafo 150.

37. Puede existir un acuerdo contractual, entre el plan multi-patronal y sus participantes que determine cómo se distribuirá el superávit del mismo (o cómo se financiará el déficit) entre los participantes. Un participante en un plan multi-patronal sujeto a este tipo de acuerdo, que contabilice el plan como uno de contribuciones definidas según el párrafo 34, reconocerá el activo o pasivo que surja del acuerdo contractual, y contabilizará el correspondiente ingreso ordinario o gasto en el resultado (ahorro o desahorro).
38. Los planes multi-patronales son diferentes de los planes administrados colectivamente. Un plan administrado colectivamente es una mera agregación de planes individuales, combinados para permitir que los empleadores participantes combinen sus activos a efectos de realizar inversiones y reducir los costos de administración y gestión, pero los derechos de los distintos empleadores se mantienen segregados en beneficio exclusivo de sus propios empleados. Los planes administrados colectivamente no plantean problemas contables particulares porque la información para tratarlos como otros planes individuales está siempre disponible, y porque estos planes no exponen a las entidades participantes a los riesgos actuariales asociados con empleados presentes o retirados de otras entidades. Las definiciones ofrecidas en esta Norma requieren que una entidad clasifique un plan administrado colectivamente como un plan de contribuciones definidas o de beneficios definidos de acuerdo con las cláusulas del plan (incluyendo cualquier obligación implícita de la entidad que vaya más allá de las condiciones formales).
39. **Para determinar cuándo reconocer, y la forma de medir, un pasivo relacionado con la liquidación de un plan de beneficios definidos multi-**

patronal, o la retirada de la entidad de un plan de beneficios definidos multi-patronal, una entidad aplicará la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

Planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común

40. Los planes de beneficios definidos en los que se comparten los riesgos entre varias entidades bajo control común, por ejemplo, entidades controladoras y controladas, no son planes multi-patronales.
41. Una entidad que participe en este tipo de plan obtiene información sobre el plan en su conjunto, medido de acuerdo con esta Norma, sobre la base de supuestos aplicables a la totalidad del plan. Si existe un acuerdo contractual, acuerdo vinculante, o una política establecida de cargar, a las entidades individuales, el costo del beneficio definido neto del plan en su conjunto, medido de acuerdo con esta Norma, la entidad reconocerá, en sus estados financieros separados o individuales, el costo del beneficio definido neto cargado de esta forma. Si no hubiese ningún acuerdo, condiciones, ni política establecida, se reconocerá el costo del beneficio definido neto en los estados financieros separados o individuales de la entidad que sea legalmente el empleador que patrocina el plan. Las demás entidades reconocerán, en sus estados financieros individuales o separados, un costo igual a sus contribuciones a pagar en el periodo.
42. Existen casos en el sector público donde una entidad controladora y una o más entidades controladas participan en un plan de beneficios definidos. A menos que exista un acuerdo contractual, acuerdo vinculante, o política establecida, tal como se establece en el párrafo 41, la entidad controlada contabilizará con un criterio de contribución definida y la entidad controladora contabiliza con un criterio de beneficio definido en sus estados financieros consolidados. La entidad controlada también revelará que la contabiliza sobre la base de una contribución definida en sus estados financieros separados. Una entidad controlada que contabiliza como una contribución definida también proporcionará información de la entidad controladora, e indicará que, en los estados financieros consolidados de la entidad controladora, el tratamiento contable es de beneficios definidos. La entidad controlada también revelará la información requerida en el párrafo 151.
43. **La participación en un plan de este tipo es una transacción con partes relacionadas para cada entidad individual. Una entidad revelará, en sus estados financieros separados o individuales, la siguiente información requerida por el párrafo 151.**

Planes gubernamentales

44. **Una entidad contabilizará un plan gubernamental de la misma manera que los planes multi-patronales (véanse los párrafos 32 a 39).**

45. Los planes gubernamentales son establecidos por la legislación para cubrir a todas las entidades (o bien a todas las entidades de una misma categoría concreta, por ejemplo, un sector industrial específico) y se administran por autoridades nacionales, estatales, o locales, o por otro organismo (por ejemplo, una agencia autónoma creada específicamente para este propósito). Esta Norma solo trata sobre los beneficios a los empleados de la entidad, y no aborda la contabilización de ninguna obligación de planes gubernamentales relacionados con empleados o antiguos empleados de entidades que no están controladas por la entidad que informa. Aunque los gobiernos pueden establecer planes gubernamentales y proporcionar beneficios a los empleados de entidades del sector privado y/o trabajadores por cuenta propia, las obligaciones que surgen de tales planes no se abordan en esta Norma. Algunos planes se establecen, por una entidad, con el fin de proporcionar beneficios obligatorios que sustituyen a los beneficios que debiera cubrir en otro caso un plan gubernamental y aportan algunos beneficios de forma voluntaria. Estos planes no son planes gubernamentales.
46. Muchos planes gubernamentales se financian mediante pagos a medida que surgen: las contribuciones se hacen según el volumen de beneficios que se espera pagar en el mismo periodo; los beneficios futuros acumulados (o devengados) durante el periodo corriente se pagarán con contribuciones futuras. Las entidades cubiertas por planes gubernamentales contabilizarán esos planes como planes de contribuciones definidas o planes de beneficios definidos. El tratamiento contable depende de si la entidad tiene una obligación legal o implícita de pagar beneficios futuros. Si la única obligación de una entidad es pagar las contribuciones a medida que se realizan los pagos, y la entidad no tiene obligación de pagar beneficios futuros, contabiliza ese plan gubernamental como un plan de contribuciones definidas.
47. Un plan gubernamental puede ser clasificado como un plan de contribuciones definidas por una entidad controlada. Sin embargo, que la entidad controladora clasifique el plan gubernamental como un plan de beneficios definidos es una presunción refutable. Cuando esa presunción es refutada, el plan gubernamental se contabiliza como un plan de contribuciones definidas.

Beneficios asegurados

48. **Una entidad puede financiar un plan de beneficios post-empleo mediante el pago de las primas de una póliza de seguros. La entidad tratará este plan como un plan de contribuciones definidas, a menos que tenga la obligación legal o implícita (ya sea directamente o indirectamente a través del plan) de:**
- (a) **pagar a los empleados los beneficios directamente en el momento en que sean exigibles; o**

- (b) **pagar cantidades adicionales si el asegurador no paga todos los beneficios relativos a los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores.**

Si la entidad conserva esta obligación, legal o implícita, tratará el plan como un plan de beneficios definidos.

49. Los beneficios asegurados por una póliza de seguros no necesitan tener una relación directa o automática con la obligación de la entidad respecto a los beneficios a sus empleados. Los planes de beneficios post-empleo, que involucren pólizas de seguro, están sujetos a la misma distinción entre contabilización y financiación que los otros planes financiados.
50. Cuando una entidad financia sus obligaciones por beneficios post-empleo mediante contribuciones a una póliza de seguros, en la cual conserva la obligación legal o implícita (ya sea directamente por sí misma, indirectamente a través del plan, a través de un mecanismo para establecer futuras primas o a través de una relación con una parte relacionada con la entidad aseguradora), el pago de las primas de seguro no equivale a un acuerdo de contribuciones definidas. De este hecho se sigue que la entidad:
 - (a) contabilizará la póliza de seguro que cumple los requisitos como un activo del plan (véase el párrafo 8); y
 - (b) reconocerá las demás pólizas de seguro como derechos de reembolso (si las pólizas satisfacen las condiciones del párrafo 118).
51. Cuando la póliza de seguros está a nombre de un participante especificado del plan especificado, o de un grupo de participantes del plan, y la entidad no tiene obligación legal ni implícita de cubrir cualesquiera pérdidas derivadas de la póliza, la entidad no tiene obligación de pagar beneficios a los empleados, y el asegurador es el responsable exclusivo de tales pagos. El pago de las primas de seguro fijadas en estos contratos es, en esencia, la liquidación de la obligación por beneficios a los empleados, en lugar de una inversión para satisfacer la obligación. En consecuencia, la entidad deja de poseer un activo o un pasivo. Por ello, una entidad tratará tales pagos como contribuciones a un plan de contribuciones definidas.

Beneficios post-empleo- Planes de contribuciones definidas

52. La contabilización de los planes de contribuciones definidas es sencilla, puesto que la obligación de la entidad que informa en sus estados financieros, para cada periodo, estará determinada por los importes a aportar en ese periodo. En consecuencia, no se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación o el gasto, y no existe la posibilidad de que se den ganancias o pérdidas actuariales. Además, las obligaciones se miden sobre una base sin descontar, excepto cuando no se esperen liquidar totalmente antes de doce

meses tras el cierre del periodo sobre el que se informa en que los empleados han prestado los servicios relacionados.

Reconocimiento y medición

53. **Cuando un empleado ha prestado sus servicios a una entidad durante un periodo, la entidad reconocerá la contribución a realizar al plan de contribuciones definidas a cambio de tales servicios:**
- (a) **como un pasivo (gastos acumulados o devengados), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si la contribución ya pagada es superior a las contribuciones debidas por los servicios hasta el final del periodo sobre el que se informa, una entidad reconocerá ese exceso como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago anticipado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos futuros o a un reembolso del efectivo; y**
 - (b) **como un gasto del periodo, a menos que otra Norma requiera o permita la inclusión de la contribución en el costo de un activo (véanse, por ejemplo, la NICSP 12 y la NICSP 17).**
54. **Cuando las contribuciones a un plan de contribuciones definidas no se esperen liquidar totalmente antes de doce meses tras el final del periodo sobre el que se informa en que los empleados prestaron los servicios relacionados, éstas se descontarán utilizando la tasa de descuento especificada en el párrafo 85.**

Información a revelar

55. **Una entidad revelará el importe reconocido como gasto en los planes de contribuciones definidas.**
56. En el caso de que fuera requerido por la NICSP 20, una entidad revelará información sobre las contribuciones relativas a los planes de contribuciones definidas del personal clave de la gerencia.

Beneficios post-empleo- Planes de beneficios definidos

57. La contabilización de los planes de beneficios definidos es compleja, puesto que se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación contraída y el gasto, y existe la posibilidad de obtener ganancias o pérdidas actuariales. Más aún, las obligaciones se miden según una base descontada, puesto que existe la posibilidad de que sean liquidadas muchos años después de que los empleados hayan prestado los servicios relacionados.

Reconocimiento y medición

58. Los planes de beneficios definidos pueden no estar financiados a través de un fondo, o por el contrario pueden estar financiados, total o parcialmente, mediante contribuciones realizadas por la entidad, y algunas veces por los empleados, a otra entidad, o a un fondo, que está separada legalmente de la entidad que informa, y es la encargada de pagar los beneficios a los empleados. El pago de los beneficios financiados a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no sólo de la situación financiera y el rendimiento de las inversiones del fondo, sino también de la capacidad y la voluntad de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por tanto, la entidad es, en esencia, el tomador de los riesgos actuariales y de inversión asociados con el plan. En consecuencia, el gasto que se reconocerá en un plan de los beneficios definidos no es necesariamente el importe de la contribución al plan en el periodo.
59. La contabilización, por parte de una entidad, de los planes de beneficios definidos, supone los siguientes pasos:
- (a) determinar el déficit o superávit. Esto implica:
 - (i) utilizar técnicas actuariales, el método de la unidad de crédito proyectada para hacer una estimación fiable del costo final para la entidad del beneficio que los empleados tienen acumulado (devengado) a cambio de sus servicios en los periodos presente y anteriores (véanse los párrafos 69 a 71). Esto requiere que una entidad determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al periodo presente y a los anteriores (véanse los párrafos 72 a 76), y que realice las estimaciones (suposiciones actuariales) respecto a las variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el costo de los beneficios (véanse los párrafos 77 a 100);
 - (ii) descontar ese beneficio para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos y el costo de los servicios presentes (véanse los párrafos 69 a 71 y 85 a 88);
 - (iii) deducir el valor razonable de los activos del plan (véanse los párrafos 115 a 117) del valor presente de la obligación por beneficios definidos;
 - (b) determinar el importe del pasivo (activo) por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit en (a), ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto en relación a un techo del activo (véase el párrafo 66).

- (c) Determinar los importes a reconocer en el resultado (ahorro o desahorro):
 - (i) El costo del servicio del periodo corriente (véanse los párrafos 72 a 76).
 - (ii) Cualquier costo por servicios pasados y la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación (véanse los párrafos 101 a 114).
 - (iii) El interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 125 a 128).
- (d) Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto a reconocer en los activos netos/patrimonio comprende:
 - (i) las ganancias y pérdidas actuariales (véanse los párrafos 130 y 131);
 - (ii) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véase el párrafo 132); y
 - (iii) los cambios en el efecto del techo del activo (véase el párrafo 66), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Si una entidad mantiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado.

60. **Una entidad determinará el pasivo (activo) por beneficios definidos neto con una regularidad suficiente para que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los importes que podrían determinarse al final del periodo sobre el que se informa.**
61. Esta Norma recomienda, pero no requiere, que una entidad implique a un actuario cualificado en la medición de todas las obligaciones de carácter significativo derivadas de los beneficios post-empleo. Por razones prácticas, una entidad puede solicitar un actuario cualificado para llevar a cabo una valoración detallada de la obligación antes del final del periodo sobre el que se informa. No obstante, los resultados de esa valoración se actualizarán para cualesquiera transacciones significativas y otros cambios significativos en circunstancias (incluyendo cambios en los precios del mercado y tasas de interés) hasta el final del periodo sobre el que se informa.
62. En algunos casos, la utilización de estimaciones, promedios o métodos abreviados de cálculo pueden suministrar una aproximación fiable de los procedimientos ilustrados en esta Norma.

Contabilización de las obligaciones implícitas

63. **Una entidad contabilizará no solo sus obligaciones legales, según los términos formales del plan de beneficios definidos, sino también las obligaciones implícitas que surjan de prácticas informales. Estas prácticas informales dan lugar a obligaciones implícitas, cuando la entidad no tenga alternativa realista diferente de la de pagar los beneficios a los empleados. Un ejemplo de una obligación implícita es cuando un cambio en las prácticas informales de la entidad causaría un daño inaceptable en las relaciones con los empleados.**
64. Los términos formales de un plan de beneficios definidos pueden permitir a una entidad finalizar su obligación para con el plan. No obstante, resultará por lo general difícil para una entidad poner fin a su obligación para con el plan (sin realizar pagos) si desea conservar a sus empleados. Por ello, en ausencia de evidencia en sentido contrario, en la contabilización de los beneficios post-empleo se asume que una entidad, que está prometiendo actualmente tales beneficios, continuará haciéndolo durante el resto de la vida activa de sus empleados.

Estado de situación financiera

65. **Una entidad reconocerá el pasivo (activo) por beneficios definidos neto en el estado de situación financiera.**
66. **Cuando una entidad tenga un superávit en un plan de beneficios definidos, medirá el activo por beneficios definidos neto al menor de:**
- (a) **el superávit en el plan de beneficios definidos; y**
 - (b) **el techo del activo, determinado utilizando la tasa de descuento especificada en el párrafo 85.**
67. Un activo por beneficios definidos neto puede surgir cuando un plan de beneficios definidos ha sido sobrefinanciado o cuando han surgido ganancias actuariales. Una entidad reconocerá un activo por beneficios definidos neto en estos casos porque:
- (a) la entidad controla un recurso económico, que es la capacidad para utilizar el superávit en la generación de beneficios futuros;
 - (b) este control es el resultado de sucesos pasados (contribuciones efectuadas por la entidad y servicios prestados por los trabajadores); y
 - (c) los beneficios económicos futuros estarán disponibles para la entidad en forma de reducciones en las contribuciones futuras o en forma de reembolsos directamente a la entidad o a otro plan con déficit. El techo del activo es el valor presente de esos beneficios futuros.

Reconocimiento y medición—Valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y costo del servicio del periodo corriente

68. El costo final de un plan de beneficios definidos puede estar influido por numerosas variables, tales como los salarios finales, la rotación y mortalidad de los empleados, contribuciones de los empleados y tendencias de los costos médicos. El costo final del plan es incierto, y esta incertidumbre es probable que persista durante un largo periodo de tiempo. Con el fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios post-empleo, y el costo del servicio del periodo presente relacionado, es necesario:
- (a) aplicar un método de medición actuarial (véanse los párrafos 69 a 71);
 - (b) distribuir los beneficios entre los periodos de servicio (véanse los párrafos 72 a 76); y
 - (c) realizar suposiciones actuariales (véanse los párrafos 77 a 100).

Método de valoración actuarial

69. **Una entidad utilizará el método de la unidad de crédito proyectada para determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, y el costo del servicio presente relacionado y, en su caso, el costo de servicios pasados.**
70. En el método de la unidad de crédito proyectada (también denominado a veces método de los beneficios acumulados en proporción a los servicios prestados, o método de los beneficios por año de servicio), se contempla cada año de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios (véanse los párrafos 72 a 76) y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final (véanse los párrafos 77 a 100).
71. Una entidad descontará el importe total de la obligación por beneficios post-empleo, incluso si una parte de la misma se espera que sea liquidada antes de los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa.

Reparto de los beneficios entre los periodos de servicio

72. **Al determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, así como los costos del servicio presente relacionados y, en su caso, los costos de servicio pasado, una entidad distribuirá los beneficios entre los periodos de servicio, utilizando la fórmula de los beneficios del plan. No obstante, si los servicios prestados por un empleado en años posteriores van a originar un nivel significativamente más alto de beneficios que el alcanzado en los años anteriores, la entidad repartirá linealmente el beneficio en el intervalo de tiempo que medie entre:**
- (a) **la fecha a partir de la cual el servicio prestado por el empleado le da derecho al beneficio según el plan (con independencia de que los beneficios estén condicionados a los servicios futuros) hasta**

(b) la fecha en la que los servicios posteriores a prestar por el empleado le generen derecho a importes adicionales no significativos del beneficio según el plan, salvo por causa de los eventuales incrementos de salarios en el futuro.

73. El método de la unidad de crédito proyectada requiere que una entidad atribuya parte de los beneficios al periodo corriente (con el fin de determinar el costo del servicio presente) y parte a los periodos presente y anteriores (con el fin de determinar el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos). Una entidad repartirá los beneficios entre los periodos en los que surge la obligación de pago sobre los beneficios post-empleo. Esta obligación surge a medida que los empleados prestan los servicios, a cambio de beneficios post-empleo por los que una entidad espera pagar en periodos futuros sobre los que se informa. Las técnicas actuariales permiten que una entidad mida esa obligación con la suficiente fiabilidad como para justificar el reconocimiento de un pasivo.
74. Los servicios prestados por los empleados darán lugar, en un plan de beneficios definidos, a una obligación de pago, incluso si los beneficios están condicionados a la existencia de una relación laboral en el futuro (en otras palabras, no son irrevocables). Los años de servicio anteriores a la fecha de la irrevocabilidad de los derechos darán lugar a una obligación implícita porque, al final de cada periodo sucesivo sobre el que se informa, se verá reducido el importe del servicio futuro que un empleado tendrá que prestar antes de pasar a tener derecho al beneficio. Al medir su obligación por beneficios definidos, una entidad considerará la probabilidad de que algunos empleados puedan no satisfacer los requerimientos para convertir en irrevocables los derechos. De forma similar, aunque ciertos beneficios post-empleo, como los gastos por atención sanitaria, pasan a ser pagaderos solo si ocurre un suceso especificado cuando un empleado deja de estar contratado, se crea una obligación a medida que el empleado va prestando los servicios que le dan derecho al beneficio, cuando el citado suceso tenga lugar. La probabilidad de que el suceso específico ocurra afecta a la medición de la obligación, pero no determina si existe o no la obligación.
75. La obligación se incrementa hasta el momento en que cualquier servicio posterior prestado por el empleado no lleve a un importe significativo de aumento en los beneficios posteriores. Por ello, todos los beneficios se atribuyen a periodos que terminen en esa fecha y a los que sean anteriores a la misma. Los beneficios se distribuirán a periodos contables individuales utilizando la fórmula del plan de beneficios. No obstante, si los servicios prestados por un empleado en los años posteriores pueden darle derecho a recibir un beneficio sustancialmente superior al que tenía en años anteriores, una entidad distribuirá el beneficio de forma lineal, hasta la fecha en la cual los servicios adicionales prestados por el empleado no le den derecho a recibir una cantidad de beneficio significativamente mayor. Esto es así porque son

los servicios prestados por el empleado a lo largo del periodo completo los que le darán derecho a percibir ese mayor nivel de beneficios.

76. En el caso de que el importe del beneficio sea una proporción constante del salario final por cada año de servicio, los incrementos en los salarios futuros afectarán al importe requerido para liquidar la obligación existente, por los años de servicio pasados, antes del final del periodo sobre el que se informa, pero no crearán ninguna obligación adicional. Por lo tanto:
- (a) para los propósitos del párrafo 72(b), los incrementos de los sueldos no suponen mayores beneficios, incluso cuando el importe del beneficio vaya a depender de la cuantía del sueldo final; y
 - (b) el importe del beneficio atribuido a cada periodo será una proporción constante del salario con el que los beneficios estén relacionados.

Suposiciones actuariales

77. Las suposiciones actuariales serán no sesgadas y compatibles entre sí.
78. Las suposiciones actuariales constituyen las mejores estimaciones de la entidad sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios post-empleo. Las suposiciones actuariales comprenden:
- (a) Suposiciones demográficas, acerca de las características de los empleados actuales y pasados (y las personas que tienen a su cargo) que puedan recibir los beneficios. Las suposiciones demográficas tienen relación con temas tales como:
 - (i) mortalidad (véanse los párrafos 83 y 84);
 - (ii) tasas de rotación entre empleados, incapacidad y retiros anticipados;
 - (iii) la proporción de partícipes en el plan con dependientes que tienen derecho a los beneficios;
 - (iv) la proporción de partícipes en el plan que elegirán cada opción de pago disponible en las condiciones del plan; y
 - (v) tasas de peticiones de atención en los planes por asistencia médica.
 - (b) Suposiciones financieras, que tienen relación con los siguientes elementos:
 - (i) la tasa de descuento (véanse los párrafos 85 a 88);
 - (ii) niveles de beneficio, excluyendo los costos de los beneficios a satisfacer por los empleados, y salario futuro (véanse los párrafos 89 a 97);

- (iii) en el caso de beneficios médicos, costos médicos futuros, incluyendo costos de tramitación de reclamaciones (es decir, costos en los que se incurrirá en el proceso y resolución de reclamaciones incluyendo tarifas legales y de tasación de siniestros) (véanse los párrafos 98 a 100); y
 - (iv) impuesto por pagar por el plan sobre contribuciones relativas al servicio antes del periodo sobre el que se informa sobre beneficios procedentes de ese servicio.
79. Las suposiciones actuariales se considerarán no sesgadas si no resultan ni imprudentes ni excesivamente conservadoras.
80. Las suposiciones actuariales serán compatibles entre sí cuando reflejen las relaciones económicas existentes entre factores tales como la inflación, tasas de aumento de los salarios y tasas de descuento. Por ejemplo, todas las suposiciones que dependan de un nivel determinado de inflación en un periodo futuro (como es el caso de las relacionadas con tasas de interés e incrementos de salarios y beneficios), suponen el mismo nivel de inflación en ese periodo.
81. Una entidad determinará la tasa de descuento y las demás suposiciones financieras en términos nominales (corrientes), salvo que las estimaciones en términos reales (ajustadas por la inflación) sean más fiables, como puede pasar, por ejemplo, en el caso de una economía hiperinflacionaria (véase la NICSP 10, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*), o también en el caso en que los beneficios estén ligados a un índice, habiendo un mercado amplio de bonos ligados a ese índice, en la misma moneda y plazo.
82. **Las suposiciones financieras se basarán en las expectativas del mercado al final del periodo sobre el que se informa, para el periodo en el que las obligaciones de pago serán liquidadas.**

Suposiciones actuariales: mortalidad

83. **Una entidad determinará sus supuestos de mortalidad por referencia a su mejor estimación de mortalidad de los partícipes del plan durante y después de su periodo de empleo.**
84. Para estimar el costo final del beneficio una entidad tendrá en cuenta los cambios esperados en la mortalidad, por ejemplo, mediante la modificación de tablas de mortalidad estándar con mejoras en las estimaciones de la mortalidad.

Suposiciones actuariales- tasa de descuento

85. **La tasa usada para descontar las obligaciones por beneficios post-empleo (tanto dotadas como no dotadas) reflejará el mismo valor temporal del**

dinero. La moneda y plazo del instrumento financiero seleccionado para reflejar el valor temporal del dinero serán coherentes con la moneda y el plazo estimado de pago de las obligaciones por beneficios post-empleo.

86. Una de las suposiciones actuariales que tiene efectos significativos es la tasa de descuento. Esta tasa de descuento refleja el valor temporal del dinero, pero no el riesgo actuarial o de inversión. Además, la tasa de descuento no refleja el riesgo de crédito específico que asumen los acreedores de la entidad, ni tampoco refleja el riesgo de que el comportamiento de las variables en el futuro pueda diferir de las suposiciones actuariales.
87. La tasa de descuento refleja el calendario estimado de los pagos de los beneficios. En la práctica, una entidad a menudo consigue esto aplicando un promedio ponderado de la tasa de descuento que refleja el calendario y el importe estimados de los pagos de beneficios y la moneda en la que los beneficios han de ser pagados.
88. Una entidad hará un juicio sobre si la tasa de descuento que refleja el valor temporal del dinero es la mejor aproximación por referencia a los rendimientos del mercado sobre los bonos gubernamentales, bonos corporativos de alta calidad, o por otro instrumento financiero, al final del periodo sobre el que se informa. En algunas jurisdicciones, los rendimientos del mercado al final del periodo sobre el que se informa de los bonos emitidos por los gobiernos proporcionará la mejor aproximación al valor temporal del dinero. Sin embargo, hay jurisdicciones en las que este no es el caso, por ejemplo, jurisdicciones donde no hay un mercado amplio de bonos gubernamentales, o en los que los rendimientos de mercado al final del periodo sobre el que se informa de los bonos gubernamentales no reflejan el valor temporal del dinero. En tales casos, la entidad que informa determinará la tasa mediante otro método, tal como por referencia a los rendimientos de mercado de bonos corporativos de alta calidad. Puede haber también circunstancias donde no haya un mercado representativo de bonos gubernamentales o bonos corporativos de alta calidad con un periodo de vencimiento suficiente para cubrir el periodo de vencimiento de todos los pagos por beneficios. En tales circunstancias, una entidad tendrá que utilizar las tasas corrientes de mercado, con las referencias temporales apropiadas, para descontar los pagos a corto plazo, y estimará la tasa a utilizar, para los vencimientos a más largo plazo, extrapolar las correspondientes tasas corrientes de mercado mediante la curva de intereses a largo plazo. Es improbable que el valor presente total de una obligación por beneficios definidos sea particularmente sensible a la tasa de descuento aplicada a la parte de beneficios que se pagarán con posterioridad al vencimiento del instrumento financiero disponible, tales como bonos gubernamentales o bonos corporativos.

Suposiciones actuariales- Salarios, beneficios y costos médicos

89. **Una entidad medirá sus obligaciones por beneficios definidos sobre una base que refleje:**
- (a) **los beneficios establecidos según los términos del plan (o que resulten de cualquier obligación implícita que pueda derivarse de tales condiciones) al final del periodo sobre el que se informa;**
 - (b) **los incrementos de salarios futuros estimados que afecten a los beneficios por pagar;**
 - (c) **el efecto de cualquier límite sobre la parte del empleador del costo de los beneficios futuros;**
 - (d) **contribuciones de los empleados o terceros que reducen el costo final para la entidad de esos beneficios; y**
 - (e) **los cambios futuros estimados en la cuantía de los beneficios gubernamentales, en la medida que afecten a los importes a pagar dentro del plan de beneficios definidos, si y solo si:**
 - (i) **aquellos cambios que entraron en vigor antes del final del periodo sobre el que se informa; o**
 - (ii) **datos históricos, u otro tipo de evidencia fiable, indican que esos beneficios gubernamentales van a ser modificados de una forma previsible, por ejemplo, en consonancia con los futuros cambios en los niveles generales de precios o de salarios.**
90. Las suposiciones actuariales reflejan los cambios de beneficios futuros que están establecidos en las cláusulas formales de un plan (o de una obligación implícita que va más allá de esas cláusulas) al final del periodo sobre el que se informa. Este es el caso, por ejemplo, cuando:
- (a) la entidad tiene una historia de beneficios crecientes, por ejemplo, para mitigar los efectos de la inflación, y no existen indicios de que esta práctica vaya a cambiar en el futuro;
 - (b) la entidad está obligada, ya sea por las cláusulas formales del plan (o por una obligación implícita que va más allá de esas cláusulas) o por la legislación, a utilizar cualquier superávit del plan en beneficio de los participantes del plan [véase el párrafo 110(c)]; o
 - (c) los beneficios varían en respuesta a objetivos de rendimiento u otros criterios. Por ejemplo, las cláusulas del plan pueden señalar que se pagarán beneficios reducidos o requerirán contribuciones adicionales de los empleados si los activos del plan son insuficientes. La medición de la obligación refleja la mejor estimación del efecto del objetivo de rendimiento u otros criterios.

91. Las suposiciones actuariales no reflejarán los cambios en los beneficios futuros que no estén establecidos en las condiciones formales del plan (o en las obligaciones implícitas) al final del periodo sobre el que se informa. Estos cambios producirán:
- (a) costo de servicios pasados, en la medida que modifiquen los beneficios por servicios antes de efectuarse el cambio; y
 - (b) costo del servicio presente en periodos posteriores al cambio, en la medida que modifiquen beneficios por servicios a prestar tras el cambio.
92. Las estimaciones de los incrementos futuros en los salarios han de tener en cuenta la inflación, la antigüedad, promociones, y otros factores relevantes, tales como la evolución de la oferta y la demanda en el mercado de trabajo.
93. Algunos planes de beneficios definidos limitan las contribuciones que se requiere que pague una entidad. El costo final de los beneficios tendrá en cuenta el efecto de un límite en las contribuciones. El efecto de un límite en las contribuciones se determinará en función del plazo más corto entre:
- (a) la vida estimada de la entidad; y
 - (b) la vida estimada del plan.
94. Algunos planes de beneficios definidos requieren que los empleados o terceros contribuyan al costo del plan. Las contribuciones de los empleados reducen el costo de los beneficios para la entidad. Una entidad considerará si las contribuciones de terceros reducen el costo de los beneficios para la entidad, o son un derecho de reembolso como se describe en el párrafo 118. Las contribuciones por los empleados o de terceros se establecen en las cláusulas formales del plan (o surgen de una obligación implícita que va más allá de esas cláusulas), o son discrecionales. Las contribuciones discrecionales por los empleados o de terceros reducen el costo del servicio en la medida de los pagos de estas contribuciones al plan.
95. Las contribuciones de los empleados o de terceros establecidas en las condiciones formales del plan reducen el costo de los servicios (si están vinculadas a éstos), o afectan a las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos en términos netos (en el caso de que no lo estén). Un ejemplo de contribuciones que no están vinculadas al servicio es cuando se requiere que las contribuciones reduzcan un déficit que surge de pérdidas en los activos del plan o por pérdidas actuariales). Si las contribuciones por los empleados o terceros se vinculan al servicio, dichas contribuciones reducen el costo del servicio de la forma siguiente:
- (a) si el importe de las contribuciones depende del número de años de servicio, una entidad atribuirá dichas contribuciones a los periodos de servicio utilizando el mismo método de distribución requerido por el

párrafo 72, para el beneficio bruto (es decir, utilizando la fórmula de contribución del plan o una base lineal); o

- (b) si el importe de las contribuciones es independiente del número de años de servicio, se permite que una entidad reconozca dichas contribuciones como una reducción en el costo del servicio en el periodo en el que se presta el servicio relacionado. Ejemplos de contribuciones que son independientes del número de años de servicio incluyen los que son un porcentaje fijo del salario de los empleados, un importe fijo a lo largo de todo el periodo de servicio o en función de la edad del empleado.

El párrafo GA13 proporciona guías de aplicación al respecto.

- 96. Para contribuciones de los empleados o de terceros que se atribuyen a periodos de servicio de acuerdo con el párrafo 95(a), los cambios en las contribuciones darán lugar a:
 - (a) costos de servicios pasados y presentes (si dichos cambios en las contribuciones de los empleados no están establecidos en las condiciones formales de un plan y no surgen de una obligación implícita); o
 - (b) pérdidas y ganancias actuariales (si dichos cambios están establecidos en las condiciones formales de un plan, o surgen de una obligación implícita).
- 97. Algunos beneficios post-empleo están ligados a variables, tales como el nivel de derechos a beneficios de las pensiones de la seguridad social o por atención médica gubernamental. La medición de estos beneficios reflejará la mejor estimación de estas variables, basada a partir de datos históricos y otro tipo de evidencias fiables.
- 98. **Las suposiciones sobre los costos médicos tendrán en cuenta los cambios futuros estimados en el costo de los servicios médicos, derivados tanto de la inflación como de las variaciones específicas en los costos por atenciones médicas.**
- 99. La medición de los beneficios post-empleo en forma de atenciones médicas requiere plantear suposiciones sobre el nivel y frecuencia de la demanda futura de tales servicios y sobre el costo de cubrir dichas atenciones. Una entidad estima los costos futuros de las atenciones médicas a partir de los datos históricos tomados de su propia experiencia, complementados, si fuera necesario, con datos históricos procedentes de otras entidades, compañías de seguros, entidades proveedoras servicios médicos u otras fuentes. Las estimaciones de los costos médicos futuros consideran el efecto de los avances tecnológicos, cambios en la utilización de los beneficios por asistencia médica o patrones de demanda de atención sanitaria, y cambios en la situación sanitaria de los participantes en el plan.

100. El nivel y frecuencia de las solicitudes de atención médica son particularmente sensibles a la edad, estado de salud y sexo de los empleados (y de las personas que dependen de ellos), y pueden también ser sensibles a otros factores tales como la ubicación geográfica. Por tanto, los datos históricos han de ser ajustados siempre que la estructura demográfica de la población beneficiaria sea diferente de la utilizada como base para elaborar los datos históricos. También es preciso ajustar los datos cuando hay evidencia fiable de que las tendencias históricas no continuarán en el futuro.

Costo de los servicios pasados y ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación

101. **Antes de determinar el costo de los servicios pasados o una ganancia o pérdida en el momento de la liquidación, una entidad medirá nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto utilizando el valor razonable presente de los activos del plan y los supuestos actuariales presentes (incluyendo las tasas de interés de mercado presentes y otros precios de mercado presentes) que reflejen los beneficios ofrecidos según el plan antes de la modificación, reducción o liquidación del plan.**
102. Una entidad no necesitará distinguir entre costo de servicios pasados procedentes de una modificación del plan, costos de servicios pasados procedentes de una reducción y una ganancia o pérdida en el momento de la liquidación si estas transacciones tienen lugar simultáneamente. En algunos casos, una modificación del plan tiene lugar antes de una liquidación, tal como cuando una entidad cambia los beneficios del plan y liquida los beneficios modificados posteriormente. En esos casos, una entidad reconocerá el costo de servicios pasados antes de la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación.
103. Una liquidación tiene lugar, junto con una modificación y reducción del plan, cuando se pone término a un plan, procediéndose a la liquidación de la obligación y el plan deja de existir. Sin embargo, la cancelación del plan no es una liquidación si el plan es reemplazado por otro nuevo que ofrezca beneficios esencialmente idénticos.

Costo del servicio pasado

104. El costo de servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación por beneficios definidos procedente de una modificación o reducción del plan.
105. **Una entidad reconocerá el costo de servicios pasados como un gasto en la primera de las siguientes fechas:**
- (a) **cuando tenga lugar la modificación o reducción del plan; y**

- (b) **cuando la entidad reconozca los costos de reestructuración relacionados (véase la NICSP 19) o los beneficios por terminación (véase el párrafo 168).**
106. Una modificación del plan tiene lugar cuando una entidad introduce, o retira, un plan de beneficios definidos o cambia los beneficios por pagar según un plan de beneficios definidos existente.
107. Una reducción tiene lugar cuando una entidad reduce de forma significativa el número de empleados cubiertos por un plan. Una reducción puede surgir de un suceso aislado, tal como el cierre de una planta, discontinuación de una operación o terminación o suspensión de un plan.
108. El costo de servicios pasados puede ser positivo (cuando los beneficios se introducen o cambian de forma que el valor presente de la obligación por beneficios definidos se incrementa) o negativo (cuando los beneficios cambian o se retiran de forma que el valor presente de la obligación por beneficios definidos disminuye).
109. Cuando una entidad reduce algunos beneficios por pagar en un plan de beneficios definidos existente y, al mismo tiempo, aumente otros beneficios por pagar dentro del plan y para los mismos empleados, la entidad tratará el cambio como una única variación, en términos netos.
110. En el costo de servicios pasados se excluyen:
- (a) el efecto de las diferencias entre los incrementos de salarios reales y anteriormente asumidos sobre la obligación de pagar beneficios por servicios de años anteriores (no hay costo de servicios pasados porque las suposiciones actuariales toman en consideración los salarios proyectados);
 - (b) infravaloración o sobreestimaciones de los incrementos discrecionales de las pensiones cuando una entidad tenga una obligación implícita de conceder tales aumentos (no existe costo de los servicios pasados porque las suposiciones actuariales deben tener en consideración dichos aumentos);
 - (c) estimaciones de mejoras en los beneficios que procedan de ganancias actuariales o del rendimiento de los activos del plan que hayan sido reconocidos en los estados financieros, si la entidad está obligada por las condiciones formales del plan (o por una obligación implícita que supere esas condiciones) o por la legislación, a utilizar en favor de los partícipes del plan los superávits del mismo, incluso si el incremento del beneficio no ha sido todavía formalmente concedidos (no existe costo de servicios pasados porque el aumento resultante en la obligación es una pérdida actuarial, véase el párrafo 90); y

- (d) el incremento en los beneficios irrevocables (es decir, beneficios que no están condicionados al empleo futuro, véase el párrafo 74) cuando, en ausencia de beneficios nuevos o mejorados, los empleados completan los requerimientos de irrevocabilidad de la concesión (no existe costo de los servicios pasados porque la entidad reconoció el costo estimado de los beneficios como costo del servicio presente, a medida que los servicios fueron prestados).

Ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación

111. La ganancia o pérdida en el momento de liquidación es la diferencia entre:
- (a) el valor presente de una obligación por beneficios definidos que está siendo liquidada, como se determinó en la fecha de liquidación; y
 - (b) el precio de liquidación, incluyendo los activos del plan transferidos y los pagos realizados directamente por la entidad en relación con la liquidación.
112. **Cuando tenga lugar la liquidación, una entidad reconocerá las ganancias o pérdidas derivadas de la liquidación de un plan de beneficios definidos.**
113. Una liquidación tiene lugar cuando una entidad realiza una transacción que elimina todas las obligaciones legales o implícitas adicionales para parte o todos los beneficios proporcionados bajo un plan de beneficios definidos (distintos de un pago de beneficios a los empleados o en nombre de éstos, de acuerdo con las condiciones del plan e incluida en los supuestos actuariales). Por ejemplo, una transferencia excepcional de obligaciones del empleador significativas bajo el plan a una compañía de seguros a través de la compra de una póliza de seguros es una liquidación; no lo es, un pago único en efectivo, según las condiciones del plan a participantes del plan a cambio de sus derechos a recibir beneficios post-empleo especificados.
114. En algunos casos, una entidad adquiere una póliza de seguro para financiar una parte o la totalidad de los beneficios a los empleados que se relacionan con los servicios que han prestado en el periodo presente y en los periodos anteriores. La adquisición de esta póliza no es una liquidación del plan si la entidad conserva la obligación, ya sea legal o implícita, de pagar cantidades futuras (véase el párrafo 48) cuando el asegurador no llegue a cubrir los beneficios especificados en la póliza de seguro. Los párrafos 118 a 121 tratan del reconocimiento y medición de los derechos de reembolso bajo pólizas de seguro que no son activos del plan.

Reconocimiento y medición—Activos del plan

Valor razonable de los activos del plan

115. El valor razonable de los activos del plan se deducirá del valor presente de la obligación por beneficios definidos al determinar el déficit o superávit.

116. En los activos del plan no se incluirán las contribuciones no pagadas por la entidad al fondo, ni tampoco los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad y poseídos por el fondo. De los activos del plan se deducirán cualquier pasivo del fondo que no tenga relación con los beneficios a los empleados, como por ejemplo, las cuentas por pagar, sean o no de origen comercial, y los pasivos que procedan de instrumentos financieros derivados.
117. Cuando los activos del plan incluyan pólizas de seguro aptas, que se correspondan exactamente con los importes y calendario de algunos o de todos los beneficios pagaderos dentro del plan, el valor razonable que se atribuirá a esas pólizas de seguro será el valor presente de las obligaciones relacionadas (lo cual estará sujeto a cualquier reducción que se requiera si los importes a recibir por la póliza de seguro no son totalmente recuperables).

Reembolsos

118. **Cuando sea, y sólo cuando sea, prácticamente cierto que un tercero reembolsará alguno o todos los desembolsos requeridos para liquidar una obligación por beneficios definidos, la entidad:**
- (a) **Reconocerá su derecho al reembolso como un activo separado. La entidad medirá el activo a su valor razonable.**
 - (b) **Desagregará y reconocerá los cambios en el valor razonable de su derecho al reembolso de la misma forma que los cambios en el valor razonable de los activos del plan (véanse los párrafos 126 y 128). Los componentes del costo de los beneficios definidos reconocidos de acuerdo con el párrafo 122 podrán reconocerse netos de los importes relativos a cambios en el importe en libros del derecho al reembolso.**
119. A veces, una entidad puede requerir a un tercero, tal como un asegurador, el pago de una parte o la totalidad del desembolso requerido para cancelar una obligación por beneficios definidos. Las pólizas de seguro aptas, tal como han sido definidas en el párrafo 8, son activos del plan. Una entidad contabilizará tales pólizas aptas de la misma forma que todos los demás activos del plan, y el párrafo 118 no es relevante (véanse los párrafos 48 a 51 y 117).
120. Cuando una póliza de seguro mantenida por una entidad no cumpla las condiciones para ser una póliza apta, esta póliza no es un activo del plan. El párrafo 118 es relevante en estos casos: la entidad reconoce su derecho a los reembolsos por la póliza de seguros como un activo separado, y no como una deducción para determinar el déficit o superávit por beneficios definidos. El párrafo 142(b) requiere que la entidad revele una breve descripción de la relación entre el derecho de reembolso y la obligación relacionada.
121. Si el derecho de reembolso surge en virtud de una póliza de seguro o de un acuerdo legalmente vinculante que compensa exactamente el monto y el

calendario de algunos o todos los beneficios definidos pagaderos en función de un plan de beneficios definidos, se considerará que el valor razonable del derecho de reembolso es el valor presente de la obligación relacionada (sujeto a cualquier reducción que se requiera si el importe no es totalmente recuperable).

Componentes del costo de los beneficios definidos

122. **Una entidad reconocerá los componentes del costo de los beneficios definidos, excepto en la medida en que otra NICSP requiera o permita su inclusión en el costo de un activo de la forma siguiente:**
- (a) **costo del servicio (véanse los párrafos 68 a 114) en el resultado (ahorro o desahorro);**
 - (b) **el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 125 a 128) en el resultado (ahorro o desahorro); y**
 - (c) **las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 129 a 132) en los activos netos/patrimonio.**
123. Otras NICSP requieren la inclusión de ciertos costos por beneficios a los empleados, en el costo de activos tales como inventarios o propiedades, planta y equipo (véanse la NICSP 12 y la NICSP 17). Todo costo por beneficios post-empleo que se incluya en el costo de estos activos citados incluirá la proporción adecuada de los componentes que se han enumerado en el párrafo 122.
124. **Las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto reconocidas en los activos netos/patrimonio no se reclasificarán en el resultado (ahorro o desahorro) en un periodo posterior. Sin embargo, la entidad puede transferir esos importes reconocidos en activos netos/patrimonio dentro de éstos.**

Interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto

125. **El interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto se determinará multiplicando éste por la tasa de descuento especificada en el párrafo 85, determinados al comienzo del periodo sobre el que se informa, teniendo en cuenta los cambios en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto durante el periodo como consecuencia de los pagos de las contribuciones y beneficios.**
126. El interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto puede considerarse que comprende el ingreso por intereses por los activos del plan, costos por intereses por la obligación por beneficios definidos e intereses por el efecto del techo del activo mencionado en el párrafo 66.

127. El ingreso por intereses por los activos del plan es un componente del rendimiento de los activos del plan y se determina multiplicando el valor razonable de los activos del plan por la tasa de descuento especificada en el párrafo 85, determinados al comienzo del periodo sobre el que se informa, teniendo en cuenta los cambios en los activos del plan durante el periodo como consecuencia de los pagos por las contribuciones y beneficios. La diferencia entre el ingreso por intereses de los activos del plan y el rendimiento de los activos del plan está incluida en la nueva medición del pasivo (activo) por beneficios definidos netos.
128. Los intereses por el efecto del techo del activo es parte del cambio total en el efecto del techo del activo, y se determina multiplicando el efecto del techo del activo por la tasa de descuento especificada en el párrafo 85, determinados al comienzo del periodo sobre el que se informa. La diferencia entre ese importe y el cambio total en el efecto del techo del activo se incluye en la nueva medición del pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Nuevas mediciones del pasivo (activo) de beneficios definidos neto

129. Las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto comprenden:
- (a) las ganancias y pérdidas actuariales (véanse los párrafos 130 y 131);
 - (b) el rendimiento de los activos del plan (véase el párrafo 132), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto (véase el párrafo 127); y
 - (c) los cambios en el efecto del techo del activo, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto (véase el párrafo 128).
130. Las ganancias y pérdidas actuariales procedentes de incrementos o disminuciones en el valor presente de la obligación por beneficios definidos debidas a cambios en las suposiciones actuariales y ajustes por experiencia. Las causas de ganancias o pérdidas actuariales incluyen, por ejemplo:
- (a) tasas de rotación, de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de salarios inesperadamente altas o bajas para los empleados, o de incrementos de los salarios, beneficios (si las condiciones formales o implícitas de un plan contemplan incrementos por la inflación) o en los costos médicos;
 - (b) el efecto de cambios en las suposiciones con respecto a las opciones de pago de los beneficios;
 - (c) el efecto de cambios en las estimaciones de las tasas futuras de rotación, de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de

salarios, beneficios (si las condiciones formales o asumidas contemplan incrementos por la inflación) o en los costos médicos; y

(d) el efecto de cambios en la tasa de descuento.

131. Las ganancias y pérdidas actuariales no incluyen cambios en el valor presente de la obligación por beneficios definidos debidos a la introducción de modificaciones, reducciones o liquidación del plan de beneficios definidos, o cambios en los beneficios por pagar por un plan de beneficios definidos. Estos cambios dan lugar a un costo por servicios pasados o ganancias o pérdidas en el momento de la liquidación.
132. Al determinar el rendimiento de los activos del plan, una entidad deducirá los costos de gestión de los activos del plan y cualquier impuesto por pagar por el plan en sí mismo, distinto de los impuestos incluidos en los supuestos actuariales utilizados para medir la obligación por beneficios definidos (párrafo 78). Otros costos de administración no se deducirán del rendimiento de los activos del plan.

Presentación

Compensación

133. **Una entidad procederá a compensar un activo correspondiente a un plan con un pasivo perteneciente a otro plan cuando, y solo cuando, la entidad:**
- (a) **tiene el derecho, exigible legalmente, de utilizar el superávit de un plan para cancelar las obligaciones del otro plan; y**
 - (b) **tiene la intención de cancelar las obligaciones según su valor neto, o de realizar el superávit en el primero de los planes y, de forma simultánea, cancelar su obligación en el otro plan.**
134. Los criterios de compensación son similares a los establecidos para el caso de los instrumentos financieros en la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*.

Distinción entre corriente y no corriente

135. Algunas entidades separan, en sus estados financieros, los activos y pasivos corrientes de los activos y pasivos no corrientes. Esta Norma no especifica si una entidad debe realizar la separación de las partes corrientes y no corrientes de los activos y pasivos derivados de los beneficios post-empleo.

Componentes del costo de los beneficios definidos

136. El párrafo 122 requiere que una entidad reconozca los costos por servicios y el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto en el resultado (ahorro o desahorro). Esta Norma no especifica la forma en que una entidad debería presentar el costo del servicio y el interés neto sobre el pasivo

(activo) por beneficios definidos neto. Una entidad presentará esos componentes de acuerdo con la NICSP 1.

Información a revelar

137. Una entidad revelará información que:

- (a) **explique las características de sus planes de beneficios definidos y los riesgos asociados con ellos (véase el párrafo 141);**
- (b) **identifique y explique los importes en sus estados financieros que surgen de sus planes de beneficios definidos (véanse los párrafos 142 a 146); y**
- (c) **describa la forma en que sus planes de beneficios definidos pueden afectar al importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad (véanse los párrafos 147 a 149).**

138. Para cumplir el objetivo del párrafo 137, una entidad considerará todos los elementos siguientes:

- (a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de información a revelar;
- (b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;
- (c) cuánta agrupación o desagregación realizar; y
- (d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

139. Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con los requerimientos de esta Norma y otras NICSP, es insuficiente para alcanzar los objetivos del párrafo 137, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con los mismos. Por ejemplo, una entidad puede presentar un análisis del valor presente de la obligación por beneficios definidos que distinguen la naturaleza, características y riesgos de la obligación. Esta información a revelar podría distinguir:

- (a) Entre los importes adeudados a los miembros activos, diferidos y pensionistas.
- (b) Entre los beneficios irrevocables y acumulados (devengados) pero no irrevocables.
- (c) Entre beneficios condicionados, importes atribuibles a incrementos de salarios futuros y otros beneficios.

140. Una entidad evaluará si toda o parte de la información a revelar debe desagregarse para distinguir planes o grupos de planes con riesgos significativamente diferentes. Por ejemplo, una entidad puede desagregar

información a revelar sobre planes mostrando una o más de las siguientes características:

- (a) Localizaciones geográficas diferentes.
- (b) Características diferentes tales como planes de pensiones de cuantía fija, planes de pensiones calculados según el salario final o planes médicos post-empleo.
- (c) Entornos de regulación diferentes.
- (d) Diferentes segmentos de información.
- (e) Diferentes acuerdos de financiación (por ejemplo, totalmente no financiados, totalmente o parcialmente financiados).

Características de los planes de beneficios definidos y riesgos asociados con los mismos

141. Una entidad revelará:

- (a) Información sobre las características de sus planes de beneficios definidos, incluyendo:
 - (i) La naturaleza de los beneficios proporcionados por el plan (por ejemplo, los planes de beneficios definidos sobre el salario final o planes basados en contribuciones con garantía).
 - (ii) Una descripción del marco de regulación en el que opera el plan, por ejemplo, el nivel de los requerimientos de financiación mínimos, y el efecto del marco de regulación sobre el plan, tales como el techo del activo (véase el párrafo 66).
 - (iii) Una descripción de cualesquiera otras responsabilidades de la entidad para el gobierno del plan, por ejemplo, responsabilidades de fiduciarios o gestores del plan.
- (b) Una descripción de los riesgos a los que expone el plan a la entidad, centrados en los riesgos inusuales, específicos de la entidad y específicos del plan y cualquier concentración de riesgo significativa. Por ejemplo, si los activos del plan están invertidos principalmente en una clase de inversiones, por ejemplo, propiedades, el plan puede exponer a la entidad a una concentración del riesgo de mercado de la propiedad.
- (c) Una descripción de las modificaciones del plan, reducciones y liquidaciones.
- (d) El criterio sobre el que se ha determinado la tasa de descuento.

Explicación de los importes en los estados financieros

142. Una entidad proporcionará una conciliación del saldo de apertura con el de cierre para cada uno de los siguientes elementos, si procede:
- (a) El pasivo (activo) por beneficios definidos neto, mostrando por separado conciliaciones sobre:
 - (i) Activos del plan.
 - (ii) El valor presente de la obligación por beneficios definidos.
 - (iii) El efecto del techo del activo.
 - (b) Los derechos de reembolso. Una entidad también describirá la relación entre los derechos de reembolso y la obligación relacionada.
143. Cada conciliación enumerada en el párrafo 142 mostrará cada uno de los siguientes elementos, si procede:
- (a) Costo de los servicios del periodo corriente.
 - (b) Ingresos o gastos por intereses.
 - (c) Nuevas mediciones del pasivo (activo) de beneficios definidos neto mostrando por separado:
 - (i) El rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en los intereses en (b).
 - (ii) Las ganancias y pérdidas actuariales que surgen de cambios en las suposiciones demográficas [véase el párrafo 78(a)].
 - (iii) Las ganancias y pérdidas actuariales que surgen de cambios en las suposiciones financieras [véase el párrafo 78(b)].
 - (iv) Los cambios en el efecto de limitar un activo por beneficios definidos neto al techo del activo, excluyendo los importes incluidos en los intereses de (b). Una entidad también revelará la forma en que se determina el beneficio económico máximo disponible, es decir, si esos beneficios serían en forma de reembolsos, reducciones en contribuciones futuras o una combinación de ambos.
 - (d) Costo de servicios pasados y ganancias y pérdidas que surgen de liquidaciones. Tal como permite el párrafo 102, el costo de servicios pasados y las ganancias y pérdidas que surgen de liquidaciones no necesitan distinguirse si tienen lugar simultáneamente.
 - (e) Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

- (f) Contribuciones al plan, mostrando por separado las del empleador y las de los participantes del plan.
 - (g) Pagos procedentes del plan, mostrando por separado el importe pagado con respecto a las liquidaciones.
 - (h) Efectos de las combinaciones de negocios y disposiciones del sector público.
144. Una entidad desagregará el valor razonable de los activos del plan en clases que distingan la naturaleza y riesgos de esos activos, subdividiendo cada clase de activo del plan entre las que tienen un precio de mercado cotizado en un mercado activo y las que no lo tienen. Por ejemplo, considerando el nivel de información a revelar comentado en el párrafo 138, una entidad podría distinguir entre:
- (a) efectivo y equivalentes al efectivo;
 - (b) instrumentos de patrimonio (segregado por tipo de sector industrial, tamaño de la empresa, geografía, etc);
 - (c) instrumentos de deuda (segregados por tipo de emisor, calidad crediticia, geografía, etc);
 - (d) propiedad inmobiliaria (segregada por geografía, etc);
 - (e) derivados (segregados por tipo de riesgo subyacente en el contrato, por ejemplo, contratos de tasa de interés, contratos de cambio de moneda extranjera, contratos de patrimonio, contratos de crédito, permutas financieras de larga duración, etc);
 - (f) fondos de inversión (segregados por tipo de fondo);
 - (g) títulos valores garantizados por activos; y
 - (h) deuda estructurada.
145. Una entidad revelará el valor razonable de los instrumentos financieros transferibles propios de la entidad mantenidos como activos del plan, y el valor razonable de los activos del plan que son propiedades ocupadas por la entidad, u otros activos utilizados por ésta.
146. Una entidad revelará las suposiciones actuariales significativas utilizadas para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos (véase el párrafo 78). Esta información a revelar será en términos absolutos (por ejemplo, un porcentaje absoluto, y no solo como un margen entre porcentajes diferentes y otras variables). Cuando una entidad proporcione información a revelar en total para una agrupación de planes, proporcionará esta información a revelar en forma de promedios ponderados o rangos de valores relativamente pequeños.

Importe, calendario e incertidumbre de flujos de efectivo futuros

147. Una entidad revelará:
- (a) Un análisis de sensibilidad para cada supuesto actuarial significativo (como los revelados según el párrafo 146) al final del periodo sobre el que se informa, mostrando la forma en que la obligación por beneficios definidos habría sido afectada por los cambios en la suposición actuarial relevante que era razonablemente posible en esa fecha.
 - (b) Los métodos y suposiciones utilizados para preparar los análisis de sensibilidad requeridos por (a) y las limitaciones de esos métodos.
 - (c) Los cambios habidos desde el período anterior en los métodos y suposiciones utilizados para preparar los análisis de sensibilidad, y las razones de estos cambios.
148. Una entidad revelará una descripción de las estrategias para equiparar activos y pasivos utilizadas por el plan o la entidad, incluyendo el uso de rentas vitalicias y otras técnicas, tales como permutas financieras de larga duración, para gestionar el riesgo.
149. Para proporcionar un indicador del efecto del plan de beneficios definidos sobre los flujos de efectivo futuros de la entidad, ésta revelará:
- (a) Una descripción de los acuerdos de financiación y política de financiación que afecte a las contribuciones futuras.
 - (b) Las contribuciones esperadas al plan para el próximo periodo sobre el que se informa.
 - (c) Información sobre el perfil de vencimientos de la obligación por beneficios definidos. Este incluirá el promedio ponderado de la duración de la obligación por beneficios definidos y puede incluir otra información sobre la distribución del calendario de los pagos por beneficios, tales como un análisis de vencimientos de los pagos por beneficios.

Planes multi-patronales

150. Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos multi-patronal, revelará:
- (a) Una descripción de los acuerdos de financiación, incluyendo el método utilizado para determinar la tasa de la entidad de contribuciones y los requerimientos de financiación mínimos.
 - (b) Una descripción de la medida en que la entidad puede ser responsable del plan por otras obligaciones de entidades según las cláusulas y condiciones del plan multi-patronal.

- (c) Una descripción de la distribución acordada de un déficit o superávit sobre:
 - (i) la liquidación del plan; o
 - (ii) la retirada de la entidad del plan.
- (d) Si la entidad contabiliza ese plan como si fuera un plan de contribuciones definidas de acuerdo con el párrafo 34, revelará la siguiente información, además de la información requerida por (a) a (c), y en lugar de la información requerida por los párrafos 141 a 149:
 - (i) El hecho de que el plan es un plan de beneficios definidos.
 - (ii) La razón por la que no está disponible la información suficiente para permitir a la entidad contabilizarlo como un plan de beneficios definidos.
 - (iii) Las contribuciones esperadas al plan para el próximo periodo sobre el que se informa.
 - (iv) Información sobre cualquier déficit o superávit del plan que puede afectar el importe de contribuciones futuras, incluyendo la base utilizada para determinar ese déficit o superávit y las implicaciones, si las hubiera, para la entidad.
 - (v) Una indicación del nivel de participación de la entidad en el plan comparado con otras entidades participantes. Ejemplos de medidas que pueden proporcionar esta indicación incluyen la participación de la entidad en las contribuciones totales al plan o el porcentaje de la entidad en el número total de miembros activos, miembros retirados, y miembros antiguos con derecho a beneficios, si esa información se encuentra disponible.

Planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común

151. Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos que comparte riesgos entre entidades bajo control común, revelará:
- (a) El acuerdo contractual o la política establecida para cargar el costo por el beneficio definido neto, o bien el hecho de que no existe esa política.
 - (b) La política para determinar la contribución a pagar por la entidad.
 - (c) Si la entidad contabilizase la distribución del costo por el beneficio definido neto de acuerdo con el párrafo 41, toda la información sobre el plan en su conjunto, requerida por los párrafos 137 a 149.
 - (d) Si la entidad contabiliza la contribución por pagar para el periodo tal como se señala en el párrafo 41, la información sobre el plan en su

conjunto requerida por los párrafos 137 a 139, 141, 144 a 146 y 149(a) y (b).

152. La información requerida por el párrafo 151(c) y (d) puede revelarse por referencia cruzada a la información a revelar en otros estados financieros de otra entidad del grupo si:
- (a) esos estados financieros de la entidad del grupo identifican por separado y revelan la información requerida sobre el plan; y
 - (b) esos estados financieros de la entidad del grupo están disponibles para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo, o antes, que los estados financieros de la entidad.

Requerimientos de información a revelar en otras NICSP

153. En el caso de que fuera requerido por la NICSP 20, una entidad revelará información sobre:
- (a) transacciones con partes relacionadas referentes a planes de beneficios post-empleo; y
 - (b) beneficios post-empleo para el personal clave de la gerencia.
154. En caso de que fuera requerido por la NICSP 19, una entidad revelará información sobre los pasivos contingentes que surgen de las obligaciones por beneficios post-empleo.

Otros beneficios a largo plazo a los empleados

155. Otros beneficios a los empleados a largo plazo incluyen partidas tales como los siguientes, si no se esperan liquidar totalmente antes de doce meses después del final del periodo sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados:
- (a) las ausencias retribuidas a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos periodos de vida activa o años sabáticos;
 - (b) los beneficios por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
 - (c) los beneficios por incapacidad a largo plazo;
 - (d) la participación en ganancias e incentivos;
 - (e) retribuciones diferidas; y
 - (f) contraprestaciones a pagar por la entidad hasta que un individuo tiene un nuevo empleo.
156. La medición de otros beneficios a largo plazo a los empleados no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que afecta a la medición de

los beneficios post-empleo. Por esta razón, esta Norma requiere un método simplificado de contabilización de otros beneficios a largo plazo a los empleados. A diferencia de la contabilidad requerida para los beneficios post-empleo, este método no reconoce nuevas mediciones en los activos netos/patrimonio.

157. Esta Norma incluye una presunción refutable de que los pagos por incapacidad a largo plazo no están normalmente sujetos al mismo grado de incertidumbre que la medición de los beneficios post-empleo. Cuando esta presunción sea refutada, la entidad considerará si alguno o todos los pagos por incapacidad prolongada deben contabilizarse de acuerdo con los párrafos 57 a 154.

Reconocimiento y medición

158. **Al reconocer y medir el superávit o déficit en un plan de beneficios a los empleados a largo plazo, una entidad aplicará los párrafos 58 a 100 y 115 a 117. Una entidad aplicará los párrafos 118 a 121 al reconocer y medir cualquier derecho de reembolso.**
159. **Para otros beneficios a los empleados a largo plazo, una entidad reconocerá, en el resultado (ahorro o desahorro), el importe total neto de los siguientes importes, excepto en la medida en que otra NICSP requiera o permita su inclusión en el costo de un activo:**
- (a) **el costo del servicio (véanse los párrafos 68 a 114);**
 - (b) **el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 125 a 128); y**
 - (c) **las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 129 a 132).**
160. Una forma de otros beneficios a largo plazo a los empleados es el beneficio por incapacidad prolongada. Si el nivel del beneficio depende del periodo de servicio, surgirá una obligación cuando se preste el servicio. La medición de esa obligación refleja la probabilidad de que el pago vaya a ser requerido y el intervalo de tiempo a lo largo del cual se espera realizar pagos. Si el nivel de beneficio es el mismo para todos los empleados con incapacidad, independientemente de los años de servicio, el costo esperado de esos beneficios se reconoce cuando se produzca el suceso que cause la incapacidad de largo plazo.

Información a revelar

161. Aunque esta Norma no requiere información a revelar específica sobre los beneficios a los empleados a largo plazo, otras NICSP pueden requerir información a revelar. Por ejemplo, la NICSP 20 requiere información a revelar sobre los beneficios a los empleados del personal clave de la gerencia.

La NICSP 1 requiere información a revelar sobre el gasto por beneficios a los empleados.

Beneficios por terminación

162. Esta Norma trata los beneficios por terminación de forma separada del resto de los beneficios a los empleados, porque el suceso que da lugar a la obligación es la finalización del vínculo laboral, en lugar del servicio del empleado. Los beneficios por terminación del contrato proceden de la decisión de la entidad de finalizar el empleo o de la decisión de un empleado de aceptar una oferta de la entidad de beneficios a cambio de la finalización del contrato de empleo.
163. Los beneficios por terminación del contrato no incluyen beneficios a los empleados procedentes de la terminación de contrato de empleo a petición del empleado sin la oferta de una entidad o como consecuencia de requerimientos de retiro obligatorios, porque esos beneficios son beneficios post-empleo. Algunas entidades proporcionan un nivel menor de beneficio por terminación del contrato de empleo a petición del empleado (en esencia, un beneficio post-empleo), que por la terminación del contrato de empleo a petición de la entidad. La diferencia entre el beneficio proporcionado por terminación del contrato de empleo a petición del empleado y un beneficio mayor proporcionado a petición de la entidad es un beneficio por terminación del contrato.
164. La forma del beneficio a los empleados no determina si se proporciona a cambio del servicio o a cambio de la terminación de contrato de empleo del empleado. Los beneficios por terminación son normalmente pagos únicos, pero a veces también incluyen:
 - (a) Mejoras de los beneficios post-empleo, indirectamente a través de un plan de beneficios a los empleados o directamente.
 - (b) Salarios hasta el final de un periodo específico de tiempo si el empleado no presta servicios posteriores que proporcionen beneficios económicos a la entidad.
165. Indicadores de que se proporciona un beneficio a los empleados a cambio de servicios incluyen la siguiente información:
 - (a) El beneficio está condicionado a que se proporcionen servicios futuros (incluyendo beneficios que incrementan si se prestan servicios adicionales).
 - (b) El beneficio se proporciona de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados.
166. Algunos beneficios por terminación se proporcionan de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados existente. Por ejemplo,

pueden especificarse por ley, contrato de empleo o acuerdo sindical, o pueden sugerirse como consecuencia de prácticas pasadas del empleador de proporcionar beneficios similares. Como otro ejemplo, si una entidad realiza una oferta de beneficios disponible para más allá de un periodo corto, o hay más de un periodo corto entre la oferta y la fecha esperada de terminación real, la entidad considerará si ha establecido un nuevo plan de beneficios a los empleados y por tanto si los beneficios ofrecidos según ese plan son beneficios por terminación o beneficios post-empleo. Los beneficios a los empleados proporcionados de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados son beneficios por terminación si proceden de una decisión de la entidad de finalizar un contrato de empleo con un empleado y no están condicionados a que se proporcionen servicios futuros.

167. Algunos beneficios a los empleados se proporcionan con independencia de las razones que hayan motivado su salida de la entidad. El pago de estos beneficios es cierto (sujeto a los requerimientos para la irrevocabilidad o periodos mínimos de servicio), pero el tiempo durante el cual se pagarán es un hecho incierto. Aunque estos beneficios sean descritos en algunas jurisdicciones como indemnizaciones o gratificaciones por finalización de contrato, son en realidad beneficios post-empleo más que beneficios por terminación, y una entidad los contabilizará como beneficios post-empleo.

Reconocimiento

168. **Una entidad reconocerá un pasivo y un gasto por beneficios por terminación en la primera de las siguientes fechas:**
- (a) **cuando la entidad ya no pueda retirar la oferta de esos beneficios;**
y
 - (b) **cuando la entidad reconozca los costos por una reestructuración que quede dentro del alcance de la NICSP 19 e involucre el pago de los beneficios por terminación.**
169. Para los beneficios por terminación por pagar como consecuencia de una decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la finalización de su contrato de empleo, el momento en que una entidad ya no pueda retirar la oferta de beneficios por terminación es el primero de:
- (a) el momento en que el empleado acepta la oferta; y
 - (b) el momento en que tenga efecto una restricción (por ejemplo, un requerimiento legal, contractual o de regulación u otra restricción) sobre la capacidad de la entidad para retirar la oferta. Este sería cuando se realiza la oferta, si la restricción existía en el momento de la oferta.
170. Para los beneficios por terminación por pagar como consecuencia de la decisión de una entidad de terminar el contrato de empleo, la entidad ya no

puede retirar la oferta cuando ha comunicado a los empleados afectados un plan de terminación que cumple todos los criterios siguientes:

- (a) Las acciones requeridas para completar el plan indican que es improbable que se vayan a realizar cambios significativos en el plan.
- (b) El plan identifica el número de empleados cuyo empleo va a finalizar, sus clasificaciones de trabajo o funciones y sus localizaciones (pero el plan no necesita identificar cada empleado individualmente) y la fecha de finalización esperada.
- (c) El plan establece los beneficios por terminación que los empleados recibirán con suficiente detalle como para que éstos puedan determinar el tipo e importe de beneficios que recibirán cuando finalicen sus contratos de empleo.

171. Cuando una entidad reconoce beneficios por terminación, habrá de contabilizar también una modificación del plan o una reducción de otros beneficios a los empleados (véase el párrafo 105).

Medición

172. **Una entidad medirá los beneficios por terminación en el reconocimiento inicial y medirá y reconocerá cambios posteriores, de acuerdo con la naturaleza del beneficio a los empleados, siempre que los beneficios por terminación son una mejora de los beneficios post-empleo, la entidad aplicará los requerimientos de beneficios post-empleo. En otro caso:**

- (a) **Si se espera que los beneficios por terminación se liquiden completamente antes de doce meses después del periodo sobre el que se informa en el que el beneficio por terminación se reconozca, la entidad aplicará los requerimientos de beneficios a los empleados a corto plazo.**
- (b) **Si no se espera que los beneficios por terminación se liquiden completamente antes de doce meses después del periodo sobre el que se informa, la entidad aplicará los requerimientos de otros beneficios a los empleados a largo plazo.**

173. Puesto que los beneficios por terminación no se proporcionan a cambio de servicios, los párrafos 72 a 76 relacionados con la atribución del beneficio a periodos de servicio no son aplicables.

Información a revelar

174. Aunque esta Norma no requiere información a revelar específica sobre los beneficios por terminación, otras NICSP pueden hacerlo. Por ejemplo, la NICSP 20 requiere información a revelar sobre los beneficios a los empleados del personal clave de la gerencia. La NICSP 1 requiere información a revelar sobre el gasto por beneficios a los empleados.

Disposiciones transitorias

175. **Una entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, excepto cuando:**
- (a) **Una entidad no necesita ajustar el importe en libros de activos que queden fuera del alcance de esta norma para cambios en los costos de beneficios a los empleados que estaban incluidos en el importe en libros anterior a la fecha de aplicación inicial. La fecha de aplicación inicial es el comienzo del primer periodo anterior presentado en los primeros estados financieros en los que la entidad adopta esta Norma.**
 - (b) **En los estados financieros para periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2018, una entidad no necesita presentar información comparativa para la información a revelar requerida por el párrafo 147 sobre la sensibilidad de la obligación por beneficios definidos.**

Fecha de vigencia

176. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2018, revelará este hecho.**
177. Cuando una entidad adopte las NICSP de base de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación y sustitución de la NICSP 25 (2008)

178. Esta Norma deroga la NICSP 25, *Beneficios a los Empleados* (2008). La NICSP 25 será aplicable hasta que se aplique la NICSP 39 o esté vigente, lo que suceda primero.

Apéndice A

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 39.

Ejemplo para ilustrar el párrafo 19: tratamiento contable de un plan de incentivos relacionado con el rendimiento

GA1. Un plan de incentivos relacionados con el rendimiento requiere que una imprenta gubernamental pague una parte especificada de su resultado positivo del periodo a los empleados que cumplan unos objetivos de rendimiento predeterminados y presten servicio a lo largo del año, es decir, que estén en su puesto de trabajo el primer y último día del periodo del que se informa. Si ningún empleado abandona la entidad durante el año, el total de pagos por incentivos ascenderá al 3% del resultado positivo presente. La entidad determina que la rotación del personal reducirá los pagos al 2,5% del resultado positivo presente.

La entidad reconoce un pasivo y un gasto por el 2,5% del resultado positivo.

Ejemplo para ilustrar el párrafo 37: tratamiento contable de un plan multi-patronal

GA2. Igual que sucede con entidades similares en la Región X, la Unidad A del Gobierno Local participa en un plan de beneficios definidos multi-patronal. Dado que el plan expone a las entidades participantes a riesgos actuariales asociados con los empleados actuales o anteriores de otras unidades del gobierno local participantes en el plan, no existe ningún criterio coherente y fiable para distribuir la obligación, los activos del plan y el costo entre las entidades individuales del gobierno local participantes del plan. Por lo tanto, la Unidad A del Gobierno Local contabiliza el plan como si se tratase de un plan de contribuciones definidas. Una valoración del plan, que no está elaborada sobre criterios de suposiciones compatibles con los requerimientos de esta Norma, muestra un déficit de 480 millones de u.m.^(a) en el plan. Conforme a un acuerdo vinculante, el plan ha acordado un calendario de contribuciones con los empleadores participantes en el mismo que eliminarán el déficit a lo largo de los próximos cinco años. El total de las contribuciones de la Unidad A del Gobierno Local conforme al contrato es de 40 millones de u.m.

La entidad reconoce un pasivo por las contribuciones, que se ajustará en función del valor temporal del dinero, así como un gasto de igual importe en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

- (a) En esta Norma, los importes monetarios se expresan en “unidades monetarias” (u.m.).

Ejemplo para ilustrar el párrafo 70: método de la unidad de crédito proyectada

GA3. La entidad debe pagar, al finalizar el periodo de contrato de sus trabajadores, un beneficio consistente en una suma única de dinero, igual a un 1% del sueldo final por cada año de servicio. El sueldo del año 1 es de 10.000 u.m. y se supone que aumentará a razón del 7% anual compuesto. La tasa de descuento utilizada es el 10% anual. La tabla siguiente muestra cómo se conforma la obligación para un empleado que se espera que abandone la entidad al final del año 5, suponiendo que no se produzcan cambios en las suposiciones actuariales. Por razones de simplicidad, este ejemplo ignora el ajuste adicional que sería necesario para reflejar la probabilidad de que el empleado puede abandonar la entidad en una fecha anterior o posterior.

<i>Año</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Beneficios atribuidos a</i>					
<i>– años anteriores</i>	<i>0</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>
<i>– periodo corriente (1% del salario final)</i>	<u><i>131</i></u>	<u><i>131</i></u>	<u><i>131</i></u>	<u><i>131</i></u>	<u><i>131</i></u>
<i>– periodo corriente y anteriores</i>	<u><i>131</i></u>	<u><i>262</i></u>	<u><i>393</i></u>	<u><i>524</i></u>	<u><i>655</i></u>
<i>Año</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Importe inicial de la obligación</i>	<i>–</i>	<i>89</i>	<i>196</i>	<i>324</i>	<i>476</i>
<i>Interés al 10%</i>	<i>–</i>	<i>9</i>	<i>20</i>	<i>33</i>	<i>48</i>
<i>Costo de los servicios del periodo corriente</i>	<u><i>89</i></u>	<u><i>98</i></u>	<u><i>108</i></u>	<u><i>119</i></u>	<u><i>131</i></u>
<i>Importe final de la obligación</i>	<u><i>89</i></u>	<u><i>196</i></u>	<u><i>324</i></u>	<u><i>476</i></u>	<u><i>655</i></u>

Nota:

- 1. El importe inicial de la obligación es el valor presente de los beneficios atribuidos a los años anteriores.*
- 2. El costo por los servicios del periodo presente es el valor presente de los beneficios atribuidos a este periodo.*
- 3. El importe final de la obligación es el valor presente de los beneficios atribuidos al periodo corriente y a los anteriores.*

Ejemplos para ilustrar el párrafo 73: reparto del beneficio entre los años de servicio

GA4. Un plan de beneficios definidos consiste en pagar, en el momento del retiro, una suma única de 100 u.m. por cada año de servicio.

Se atribuye un beneficio de 100 u.m. a cada año. El costo del servicio presente es el valor presente de 100 u.m. El valor presente de la obligación por el plan de beneficios definidos es el valor presente de 100 u.m. multiplicado por el número de años de servicio hasta el final del periodo sobre el que se informa.

Si el beneficio se tuviera que pagar inmediatamente después de que el empleado abandonase la entidad, el costo del servicio presente y el valor presente de la obligación por beneficios definidos tendrían en cuenta la fecha esperada del retiro. Así, por el descuento de los importes, tales cantidades serán menores que las que se deberían calcular si el empleado fuera a retirarse al final del periodo sobre el que se informa.

- GA5. Un determinado plan consiste en asegurar una pensión mensual del 0,2% del sueldo final por cada año de servicio activo. La pensión es pagadera a partir de la edad de 65 años.

Se atribuirá, a cada año de servicio, un beneficio igual al valor presente, a la fecha esperada del retiro, de una pensión mensual del 0,2% del importe estimado del sueldo final a pagar desde la fecha esperada del retiro hasta la fecha esperada del fallecimiento. El costo del servicio presente es el valor presente de ese beneficio. El valor presente de las obligaciones por beneficios definidos es el valor presente de los pagos de pensión mensuales del 0,2% del salario final, multiplicado por el número de años de servicio hasta el final del periodo sobre el que se informa. El costo del servicio presente y el valor presente de la obligación por beneficios definidos se descuentan, porque los pagos por pensiones comienzan cuando el empleado cumple 65 años.

Ejemplos para ilustrar el párrafo 74: irrevocabilidad y no irrevocabilidad de los beneficios

- GA6. Un determinado plan paga un beneficio de 100 u.m. por cada año de servicio. El derecho a recibirlo se consolida después de 10 años de servicio.

Se atribuye un beneficio de 100 u.m. a cada año. En cada uno de los primeros diez años, el costo del servicio presente y el valor presente de la obligación reflejan la probabilidad de que el empleado no complete los 10 años de servicio.

- GA7. Un plan paga un beneficio de 100 u.m. por cada año de servicio, excluyendo los servicios prestados antes de cumplir los 25 años. Los beneficios son irrevocables inmediatamente.

No se atribuirán beneficios al servicio antes de que el empleado cumpla 25 años, puesto que el servicio anterior a esa fecha no da derecho a beneficios (ni condicionados ni no condicionados). Se atribuye un beneficio de 100 u.m. a cada año siguiente.

Ejemplos para ilustrar el párrafo 75: beneficios atribuidos a los periodos contables

- GA8. Un determinado plan concede un beneficio a los empleados por un importe único de 1.000 u.m., que es irrevocable tras 10 años de servicio. El plan no proporciona más beneficios por años de servicio adicionales.

Se atribuye un beneficio de 100 u.m. (1.000 u.m. dividido entre 10) a cada uno de los primeros 10 años. El costo del servicio presente en cada uno de esos primeros 10 años reflejará la probabilidad de que el empleado pueda no completar los 10 años requeridos de servicio. No se atribuye beneficio alguno en los años siguientes.

- GA9. Un determinado plan concede un beneficio de importe único, por valor de 2.000 u.m., a todos los empleados que permanezcan en la entidad a la edad de 55 años, tras 20 años de servicio, o bien que estén prestando servicios en la entidad a la edad de 65 años, con independencia de su antigüedad.

Para los trabajadores que accedan al empleo antes de la edad de 35 años, es necesario tener en cuenta que los beneficios les pueden alcanzar al cumplir esa edad, pero no antes (un empleado puede abandonar la entidad a los 30 y volver a incorporarse a la edad de 33, lo cual no tendrá efecto ni en la cuantía del beneficio ni en la fecha de pago). Tales beneficios se condicionan a los servicios futuros. Además, los servicios prestados después de los 55 años no conceden al empleado ningún derecho a beneficios adicionales. Para los empleados que lleguen a la edad de 35 años, la entidad deberá atribuir beneficios de 100 u.m. (2.000 u.m. divididas entre 20) a cada uno de los años de servicio, desde los 35 a los 55 años de edad.

Para los trabajadores que accedan a la entidad entre los 35 y los 45 años, los servicios prestados después de llevar veinte años no les conceden cantidades adicionales de beneficios. Para estos empleados, la entidad atribuye un beneficio de 100 (2.000 u.m. dividido entre 20) para cada uno de los primeros 20 años de servicio.

En el caso de un trabajador que acceda al empleo a la edad de 55 años, los servicios prestados después de los 10 primeros años no le conceden derecho a cantidades adicionales de beneficio. Para tal empleado, la entidad atribuirá un beneficio de 200 u.m. (2.000 u.m. dividido entre 10) para cada uno de los 10 primeros años de servicio.

Para todos los empleados, el costo de servicio presente y el valor presente de la obligación reflejarán la probabilidad de que el empleado pueda no completar los periodos necesarios de servicio.

- GA10. Un plan para atenciones médicas post-empleo consiste en reembolsar el 40% de los costos médicos post-empleo si el empleado deja la entidad

después de más de 10 y menos de 20 años de servicio, y el 50% de tales costos si el empleado abandona después de 20 o más años de servicio.

En virtud de la fórmula del plan de beneficios, la entidad atribuye un 4% del valor presente de los costos médicos previstos (40% dividido entre 10), a cada uno de los diez primeros años, y un 1% (10% dividido entre 10) a cada uno de los segundos diez años. El costo del servicio presente en cada año refleja la probabilidad de que el empleado pueda no completar el periodo de servicio necesario para tener derecho a una parte o la totalidad de los beneficios. Para los empleados que se espera que dejen la entidad durante los 10 primeros años, no se atribuye beneficio.

- GA11. Un plan para atenciones médicas post-empleo consiste en reembolsar el 10% de los costos médicos post-empleo si el empleado deja la entidad después de más de 10 y menos de 20 años de servicio, y el 50% de tales costos si el empleado abandona después de 20 o más años de servicio.

El servicio en los años posteriores conlleva un nivel significativamente más alto de beneficios que en años anteriores. Por tanto, para los empleados que vayan a abandonar la entidad después de veinte o más años, ésta atribuye el beneficio utilizando el método de reparto lineal descrito en el párrafo 73. Los servicios prestados después de los 20 años no darán derecho a beneficios adicionales. Por tanto, el beneficio atribuido a cada uno de los 20 primeros años es un 2,5% del valor presente de los costos médicos esperados (50% dividido entre 20).

Para los empleados que se espera que abandonen la entidad después de 10 años de servicio, pero antes de alcanzar los 20, el beneficio atribuido a cada uno de los diez primeros años es el 1% del valor presente de los costos esperados por atención médica. Para estos empleados, no se atribuye beneficio alguno a los servicios prestados después de la finalización del décimo año y antes de la fecha estimada de abandono.

Para los empleados que se espera que dejen la entidad durante los 10 primeros años, no se atribuye beneficio.

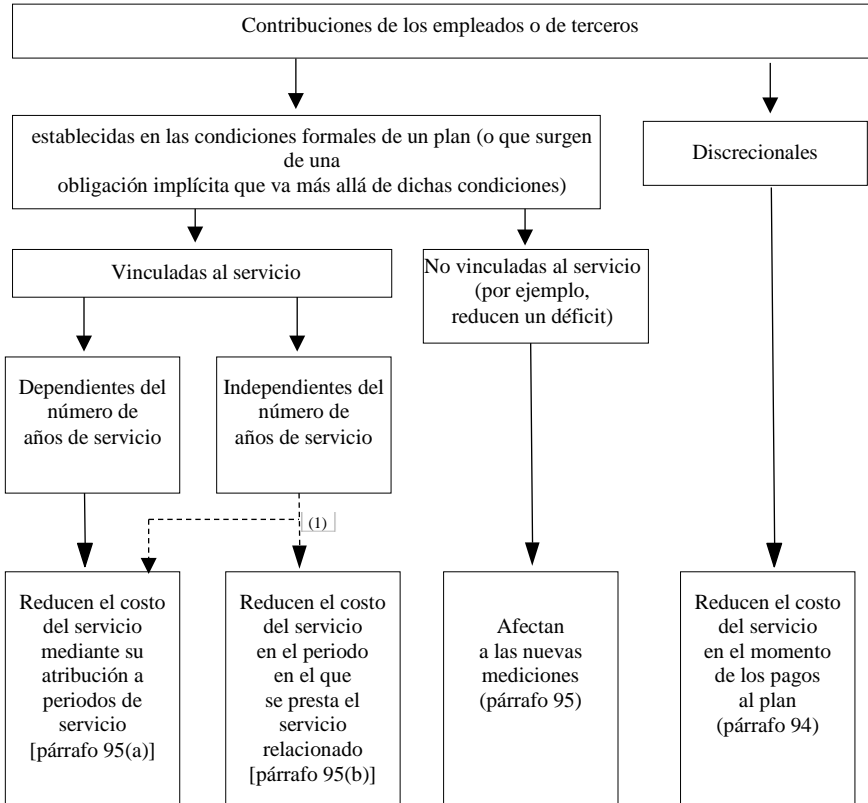
Ejemplo para ilustrar el párrafo 76: beneficios atribuidos a los periodos contables

- GA12. Los empleados adquieren el derecho a un beneficio del 3% del sueldo final por cada año de servicio antes de cumplir los 55 años.

Se atribuye a cada año un beneficio del 3% del sueldo estimado final por cada año hasta que el trabajador cumpla los 55 de edad. Esta es la fecha en la que los servicios posteriores no dan derecho a un nivel mayor en los beneficios, según el plan. No se atribuye ningún beneficio a los servicios prestados por el trabajador después de cumplir esa edad.

Ejemplo que ilustra los párrafos 94 y 95: Contribuciones de los empleados o terceros

GA13. Los requerimientos de contabilización de las contribuciones de los empleados o de terceros se ilustran en el siguiente diagrama.



(1) Esta flecha discontinua significa que se permite que una entidad opte por una contabilización u otra.

Ejemplo que ilustra los párrafos 162 a 173: beneficios por terminación

GA14. Antecedentes

Como consecuencia de una adquisición reciente, una entidad prevé cerrar una fábrica dentro de 10 meses y, en ese momento, finalizar los contratos de los empleados que permanezcan en la fábrica. Puesto que la entidad necesita la experiencia de los empleados en la fábrica para completar algunos contratos, anuncia un plan de terminación de contratos de la forma siguiente:

Cada empleado que permanezca y preste servicio hasta el cierre de la fábrica recibirá en la fecha de terminación un pago de 30.000 u.m. Los empleados que dejen la fábrica antes del cierre recibirán 10.000 u.m.

En la fábrica hay 120 empleados. En el momento del anuncio del plan, la entidad espera que 20 de ellos abandonen antes del cierre. Por ello, los flujos de salida de efectivo totales esperados según el plan son 3.200.000 u.m. (es decir, $20 \times 10.000 \text{ u.m.} + 100 \times 30.000 \text{ u.m.}$). Como requería el párrafo 163, la entidad contabilizará beneficios proporcionados de la terminación de los contratos de empleo como beneficios por terminación y contabilizará los beneficios proporcionados de servicios como beneficios a los empleados a corto plazo.

Beneficios por terminación

El beneficio proporcionado de la finalización del contrato de empleo es de 10.000 u.m. Este es el importe que una entidad tendría que pagar para terminar el contrato de empleo independientemente de si los empleados permanecen y prestan servicios hasta el cierre de la fábrica o abandonan antes de dicho cierre. Aun cuando los empleados puedan abandonar antes del cierre, la terminación del contrato de empleo de todos los empleados es una consecuencia de la decisión de la entidad de cerrar la fábrica y rescindir sus contratos de empleo (es decir, todos los empleados dejarán el empleo cuando la fábrica cierre). Por ello, la entidad reconocerá un pasivo de 1.200.000 u.m. (es decir, $120 \times 10.000 \text{ u.m.}$) en concepto de beneficios por terminación proporcionados de acuerdo con el plan de beneficios a los empleados en la primera de las dos fechas, cuando el plan de terminación se anuncie y cuando la entidad reconozca los costos de reestructuración asociados con el cierre de la fábrica.

Beneficios proporcionados por servicios

El incremento de beneficios que los empleados recibirán si proporcionan servicios para el periodo completo de diez meses es a cambio de servicios proporcionados a lo largo de ese periodo. La entidad los contabilizará como beneficios a los empleados a corto plazo porque la entidad espera liquidarlos antes de doce meses después del final del periodo sobre el que se informa. En este ejemplo, no se requiere descontar, de forma que un gasto de 200.000 u.m. (es decir, $2.000.000 \div 10$) se reconocerá en cada mes durante el periodo de servicio de 10 meses, con un incremento correspondientes en el importe del pasivo.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*

Se modifica el párrafo 116. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

116. La elección entre el método de la naturaleza de los gastos o de la función de los gastos dependerá de factores históricos, así como del sector industrial y de la naturaleza de la entidad. Ambos métodos suministran una indicación de los costos que puedan variar directa o indirectamente, con el nivel de ventas o de producción de la entidad. Puesto que cada uno de los métodos de presentación tiene ventajas para tipos distintos de entidades, esta Norma exige que la gerencia seleccione la presentación que considere más relevante y fiable. Sin embargo, puesto que la información sobre la naturaleza de los gastos es útil para predecir los flujos de efectivo futuros, se requiere información a revelar adicional cuando se utiliza la clasificación de la función de los gastos. En el párrafo 115, el concepto beneficios a los empleados tiene el mismo significado que en la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*.

NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifica el párrafo 31. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

31. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:
- (a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*), que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;

...

NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Se modifica el párrafo 14. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

14. La presente Norma no es aplicable a las provisiones para impuestos a las ganancias o equivalentes del impuesto a las ganancias (las guías para el tratamiento contable de este impuesto se pueden encontrar en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12, *Impuesto a las Ganancias*). La presente Norma tampoco es aplicable a las provisiones que provienen de beneficios sociales de los trabajadores (las guías para el tratamiento

contable de estos beneficios se pueden hallar en la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*).

NICSP 20, Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

Se modifica el párrafo 38. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

38. Los requerimientos sobre la medición de los beneficios a los empleados se encuentran en la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*. Si una remuneración no monetaria que es objeto de medición fiable ha sido incluida en el importe agregado de remuneración del personal clave de la gerencia revelado durante el periodo, también deberá revelarse en las notas a los estados financieros sobre la base de medición de esa remuneración no monetaria.

NICSP 21, Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo

Se modifica el párrafo 43. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

43. Los costos por la disposición, diferentes de aquéllos que ya hayan sido reconocidos como pasivos, se habrán de deducir al calcular el valor razonable menos los costos de venta. Ejemplos de estos costos son los costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de transacciones similares, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos directos incrementales para dejar el activo en condiciones para su venta. No obstante, los beneficios por terminación (definidas en la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*) y los costos asociados con la reducción o la reorganización de un negocio, que implique la disposición de un activo, no son costos incrementales directos y atribuibles a la disposición del activo.

NICSP 26, Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo

Se modifica el párrafo 2. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

2. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), aplicará la presente Norma en la contabilización del deterioro del valor de activos generadores de efectivo, exceptuando los siguientes casos:**
- (a) ...
 - (g) **activos que provienen de beneficios a los empleados (véase la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*);**

NICSP 28—Instrumentos Financieros: Presentación

Se modifica el párrafo 3. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

3. **Una entidad que prepara y presenta estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilidad de todos los instrumentos financieros excepto:**
- (a) ...
 - (b) **Los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de beneficios a empleados, a los que se aplique la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*.**
 - (c) ...

NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

Se modifican los párrafos 2 y FC19. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

2. **Esta Norma se aplicará por todas las entidades para todos los tipos de instrumentos financieros, a excepción de:**
- (a) ...
 - (c) **los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de beneficios a empleados, a los que se aplique la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*.**
 - (d) ...

Fundamentos de las conclusiones

FC19. Puede haber casos en los que exista un mercado activo para contratos de garantía financiera equivalentes o similares a los emitidos. En dichos casos el valor razonable debe estimarse a través de la observación de dicho mercado activo. Cuando no existe un mercado activo, el IPSASB consideró si debe requerirse a la entidad cambiar inmediatamente al enfoque basado en la NICSP 19. El IPSASB indicó que muchas técnicas de valoración son de gran complejidad y, tal como se indica en los párrafos GA107 y GA108, pueden dar lugar a una variedad de resultados. Es discutible que el costo de desarrollar dichas técnicas exceda los beneficios proporcionados a los usuarios de la información. Un enfoque basado en la NICSP 9 puede proporcionar una medición más fiable y comprensible de la exposición al riesgo del emisor como resultado de formalizar un contrato de garantía financiera. El IPSASB también reconoció que cuando una entidad no reconoce un pasivo de acuerdo con la NICSP 19, la entidad revela la información requerida sobre obligaciones contingentes en la NICSP 19 a menos que la salida de recursos sea remota. La información proporcionada a los usuarios sobre la exposición al riesgo relacionada con las garantías

financieras proporcionadas con contraprestación nula o simbólica también incluye informaciones a revelar sobre el riesgo de crédito en la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. Por el contrario, el IPSASB reconoció que actualmente hay NICSP que requieren la utilización de expertos, como actuarios, para desarrollar técnicas de valoración que son intrínsecamente complejas (por naturaleza), como la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*. Al considerar ambos aspectos, el IPSASB concluyó que, en ausencia de un mercado activo, debe permitirse a las entidades utilizar una técnica de valoración no basada en un mercado observable cuando estén convencidas de que dicha técnica proporciona un método fiable y comprensible para determinar el valor razonable de un contrato de garantía financiera formalizado por un emisor a través de una transacción sin contraprestación. Particularmente, este es el caso de garantías no estándar en las que hay disponibilidad limitada de datos sobre incumplimientos y riesgo de crédito.

NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*

Se modifica el párrafo 3. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

3. **Esta Norma se aplicará por todas las entidades para todos los tipos de instrumentos financieros, a excepción de:**
- (a) ...
 - (b) **los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de beneficios a empleados, a los que se aplique la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*.**
 - (d) ...

NICSP 31, *Activos Intangibles*

Se modifican los párrafos 6, 35 y 64. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

6. En el caso de que otra NICSP se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa NICSP en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:
- (a) ...
 - (c) **activos que provienen de beneficios a los empleados (véase la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*);**
 - (d) ...
35. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

- (a) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NICSP ~~25~~ 39), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;
 - (b) ...
64. El costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:
- (a) ...
 - (b) los costos de los beneficios a los empleados (según se definen en la NICSP ~~25~~ 39) derivadas de la generación del activo intangible;

NICSP 33, *Adopción Por Primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o Devengo)*

Se eliminan los párrafos 106, 107 y el FC60. Se modifican los párrafos 36, 102, 104, 105, FC59, FC109, GI50, GI59, GI60, GI61, GI62, GI91, los encabezamientos sobre los párrafos 101, FC59 y FC109 y la tabla del apéndice. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

36. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no haya reconocido activos o pasivos según la base contable anterior, no se requiere que reconozca o mida los activos o pasivos siguientes para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP:**
- (a) ...
 - (d) **Planes de beneficios definidos y otros beneficios de los empleados a largo plazo (véase la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*);**
 - (e) ...

NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*

101. ...

Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo

102. **En la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que las adopta por primera vez se beneficia de la exención de transición de tres años, la fecha en la que expira la exención, o cuando los pasivos correspondientes se midan o reconozcan en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), una entidad que adopta por primera vez las NICSP determinará su pasivo inicial por planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo en la fecha en que:**

- (a) **el valor presente de la obligación en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que las adopta por primera vez aprovecha el periodo de dispensa de transición de tres años, la fecha en la que la exención expira, o cuando los pasivos correspondientes se reconocen o miden en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), usando el método de la unidad de crédito proyectada; y**
- (b) **menos el valor razonable, en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que las adopta por primera vez estas aprovecha el periodo de dispensa de transición de tres años, la fecha en la que la exención expira, o cuando los pasivos correspondientes se reconocen o miden en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), de los activos del plan (si los hubiere) con los que se cancelarán directamente las obligaciones; y**
- ~~(c) **menos cualquier costo por servicios pasados que se reconocerá en periodos posteriores como un gasto de forma lineal a lo largo del periodo promedio hasta que los beneficios pasen a ser irrevocables.**~~

103. ...

104. El efecto del cambio en las políticas contables a la NICSP ~~25~~ 39 incluye cualquier ~~ganancia y pérdida actuarial~~ nueva medición que surgió, si la hubiere, en periodos anteriores, ~~incluso si queda fuera de la “banda de fluctuación” de la NICSP 25.~~ Según su base contable anterior, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede no haber reconocido o medido los pasivos, en cuyo caso el incremento en el pasivo representará el importe total del pasivo menos el valor razonable, en la fecha de adopción de NICSP o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha el periodo de dispensa de transición de tres años, la fecha en la que exención expira, o cuando los pasivos correspondientes se reconocen o miden en los estados financieros (lo que tenga lugar primero) de cualquier activo del plan de acuerdo con el párrafo 102(b) ~~y cualquier costo de servicios pasados a reconocer en periodos posteriores de acuerdo con el párrafo 102(c).~~ Este incremento del pasivo se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado en el periodo en el que las partidas se reconocen o miden.

105. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá no separará las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas desde el inicio del plan o planes de los beneficios definidos hasta la fecha de adopción de las NICSP en partes reconocidas y no reconocidas. Todas las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas se reconocerán nuevas**

mediciones en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el periodo en el que las partidas se reconocen o miden.

- ~~106.- No se permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP separe las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas en partes reconocidas y no reconocidas al adoptar las NICSP 25. Todas las ganancias y pérdidas acumuladas se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el periodo en el que las partidas se reconocen o miden. Este requerimiento no impide, sin embargo, que una entidad que adopta por primera vez las NICSP que opte por reconocer solo parte de sus ganancias y pérdidas actuariales de acuerdo con los párrafos 105 a 107 de la NICSP 25 en periodos sobre los que se informa posteriores.~~
- ~~107.- Una entidad que adopta por primera vez las NICSP revelará información sobre ajustes de experiencia de acuerdo con el párrafo 141(p) de la NICSP 25 de forma prospectiva, en la fecha de adopción de las NICSP.~~

Fundamentos de las conclusiones

NICSP 25 39, *Beneficios a los Empleados*

- FC59. El IPSASB reconoció que el reconocimiento y/o medición de los pasivos específicos de la NICSP 25 39, será un reto para muchas entidades del sector público puesto que pueden requerirse sistemas nuevos o actualizarse los existentes. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que debe darse a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de exención de tres años para el reconocimiento y/o medición de activos y pasivos relacionados con planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo. Para evitar un estado de situación financiera sesgado, el IPSASB estuvo de acuerdo, además, en que los activos del plan deben reconocerse y/o medirse al mismo tiempo que los pasivos. El resto de beneficios a los empleados deben reconocerse y/o medirse en la fecha de adopción de las NICSP.
- ~~FC60.- El IPSASB, además, destacó que la aplicación retroactiva total de la NICSP 25 requeriría que una entidad que adopta por primera vez las NICSP determine las ganancias o pérdidas actuariales para cada año desde el inicio del plan, para determinar las ganancias o pérdidas no reconocidas acumuladas netas en la fecha de adopción de las NICSP. Se concluyó que esto sería costoso y no beneficiaría a los usuarios. No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP separe las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas en partes reconocidas y no reconocidas. Todas las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas deberán reconocerse en los resultados (ahorro o desahorro) acumulados iniciales.~~

NICSP 25 39, *Beneficios a los Empleados*

FC109. El IPSASB también estuvo de acuerdo en que, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP se beneficia de las exenciones de reconocer o medir pasivos, debería proporcionar información sobre los importes del periodo anual corriente y de los cuatro anteriores del valor presente de la obligación por beneficios definidos, del valor razonable de los activos del plan y del resultado del plan y los ajustes que requiere la NICSP ~~25~~ 39 de forma prospectiva.

Guía de implementación

GI50. Como ejemplo: los primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP de la Entidad A son, para el periodo que termina a 31 de diciembre de 20X5, en los que la entidad que adopta por primera vez las NICSP elige presentar información comparativa. En términos de su base contable anterior las transacciones y sucesos siguientes se registran en los estados financieros a 31 de diciembre de 20X3 y 20X4 de la Entidad A:

(a) ...

Aplicación de los requerimientos

Al preparar su estado de situación financiera de apertura según las NICSP a 1 de enero de 20X4 y en sus estados de situación financiera comparativo a 31 de diciembre de 20X4, la entidad A:

(a) ...

(b) hará las estimaciones necesarias (en forma de suposiciones actuariales) para contabilizar el plan de pensiones según la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*. Las suposiciones actuariales de la entidad A, a 1 de enero de 20X4 y a 31 de diciembre de 20X4, no reflejan las condiciones que aparecieron después de tales fechas. Por ejemplo, la entidad A utilizó:

(i) ...

NICSP ~~25~~ 39, Beneficios a los Empleados

GI59. En la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que las adopta por primera vez aplica la NICSP ~~25~~ 39 para medir los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, y reconoce todas las ganancias o pérdidas actuariales acumuladas desde el inicio del plan hasta la fecha de adopción de las NICSP o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP se beneficia de la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años desde el reconocimiento de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que las exenciones expiran o cuando los planes de beneficios definidos se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP ~~25~~ 39 (lo que tenga lugar primero), ~~incluso si su política contable de acuerdo con~~

~~la NICSP 25 involucrará dejar algunas ganancias o pérdidas actuariales posteriores sin reconocer (véase el párrafo 105 de la NICSP 33).~~

- GI60. Las suposiciones actuariales de una entidad que adopta por primera vez las NICSP en la fecha de adopción de éstas, o cuando la entidad que las adopta por primera vez se beneficia de las exenciones que proporcionan dispensa del reconocimiento de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiran las exenciones o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconocen o miden de acuerdo con la NICSP ~~25~~ 39 (la que tenga lugar primero), son congruentes con las suposiciones actuariales realizadas al final de su periodo comparativo (si la entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por presentar información comparativa de acuerdo con el párrafo 78 de la NICSP 33) de acuerdo con su base contable anterior (después de los ajustes para reflejar cualquier diferencia en políticas contables), a menos que haya evidencia objetiva de que esas suposiciones eran erróneas (párrafo 23 de la NICSP 33). Las revisiones posteriores a dichas suposiciones son una ganancia o pérdida actuarial del periodo en el que la entidad que adopta por primera vez las NICSP realiza las revisiones.
- GI61. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar realizar suposiciones actuariales en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando se beneficia de las exenciones que proporcionan una dispensa de reconocer los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiran las exenciones o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP ~~25~~ 39 (lo que tenga lugar primero), que no eran necesarias de acuerdo con su base contable. Estas suposiciones actuariales no reflejan las condiciones que surgieron después de la fecha de adopción de las NICSP, o cuando se beneficia de las exenciones que proporcionan una dispensa de reconocer los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiran las exenciones o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP ~~25~~ 39 (lo que tenga lugar primero). En concreto, las tasas de descuento y el valor razonable de los activos del plan en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando se beneficia de las exenciones que proporcionan una dispensa de reconocer los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiran las exenciones o cuando los pasivos se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP ~~25~~ 39 (lo que tenga lugar primero), reflejan las condiciones de mercado en esa fecha. De forma análoga, las suposiciones actuariales de la entidad que adopta por primera vez las NICSP en la fecha de adopción de éstas, o cuando la entidad que las adopta por primera vez se beneficia de las exenciones que proporcionan dispensa

del reconocimiento de planes de beneficios definidos y otros beneficios a largo plazo a los empleados, la fecha en que expira la exención o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP ~~25~~ 39 (la que tenga lugar primero), sobre tasas de rotación futura de empleados, no reflejan un incremento significativo en las tasas de rotación de empleados futuros como consecuencia de un recorte del plan de pensiones ocurrido después de la fecha de adopción de la NICSP; o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP se beneficia de las exenciones que proporcionan dispensa del reconocimiento de los planes de beneficios definidos, la fecha en la que expira la exención o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP ~~25~~ 39 (la que tenga lugar primero) (párrafo 23 de la NICSP 33).

- GI62. En muchos casos, los estados financieros de transición conforme a las NICSP de una entidad que adopta por primera vez las NICSP o sus primeros estados financieros reflejarán mediciones de las obligaciones por beneficios a los empleados en tres fechas (cuando entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por presentar información comparativa de acuerdo con el párrafo 78 de la NICSP 33): el final de primer periodo sobre el que se informa, la fecha del estado de situación financiera comparativo (cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por presentar información comparativa) y la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas se beneficia de las exenciones que proporcionan dispensa del reconocimiento de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiran las exenciones o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconocen o miden de acuerdo con la NICSP ~~25~~ 39 (la que tenga lugar primero). La NICSP ~~25~~ 39 recomienda que la entidad que adopta por primera vez las NICSP utilice un actuario cualificado en la medición de todas las posibles obligaciones de beneficios por retiro. Para disminuir costos, la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede solicitar un actuario cualificado que lleve a cabo una valoración actuarial detallada en una o dos de estas fechas, y extienda las valoraciones hacia delante o hacia atrás hasta las otras fechas. Cualquier movimiento hacia delante o hacia atrás reflejará todas las transacciones significativas y demás hechos relevantes ocurridos (incluyendo cambios en los precios de mercado y en las tasas de interés) entre esas dos fechas (párrafo ~~68~~ 61 de la NICSP ~~25~~ 39).
- GI91. El siguiente diagrama resume las exenciones y disposiciones de transición de las NICSP de base de acumulación (o devengo)

NICSP 39—BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Exención de transición proporcionada								
	NO	SI						
		Costo atribuido	Tres años de exención de transición para el reconocimiento	Tres años de exención de transición para la medición	Tres años de exención de transición para el reconocimiento y/o medición	Tres años de exención de transición para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 25, <i>Beneficios a los Empleados</i> (NICSP 39, <i>Beneficios a los Empleados</i>)			✓ Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo no reconocidos según la base contable anterior	✓ Para beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo reconocidos según la base contable anterior				<ul style="list-style-type: none"> • Disposiciones sobre cómo determinar el pasivo inicial • Disposición para no separar las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas • Información a revelar prospectiva sobre ajustes de experiencia

NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*

Se modifica el párrafo 6. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

6. Esta Norma no se aplica a los planes de beneficios post-empleo u otros planes de beneficios a largo plazo a los empleados a los que se aplica la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*.

NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*

Se modifica el párrafo 4. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

4. **Esta Norma no es aplicable a:**
 - (a) **Los planes de beneficios post-empleo u otros planes de beneficios a largo plazo a los empleados a los que se aplica la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*.**
 - (b) ...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 39, pero no son parte de la misma.

Objetivo

- FC1. La NICSP 25 (2008), Beneficios a los Empleados, fue elaborada básicamente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 19 (2004), Beneficios a los Empleados, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). El IASB introdujo algunas modificaciones a la NIC 19 en el periodo 2011 a 2015.
- FC2. Para actualizar la NICSP 25, el IPSASB aprobó una revisión de esta norma de alcance limitado para converger con la NIC 19 revisada. El IPSASB decidió no reabrir los requerimientos específicos del sector público de la NICSP 25, excepto por la sección sobre Programas combinados de la Seguridad Social (véanse los párrafos FC5 y FC6 siguientes).
- FC3. En enero de 2016, el IPSASB emitió el Proyecto de Norma (PN) 59 *Modificaciones a la NICSP 25, Beneficios a los Empleados*. El PN 59 propuso algunas modificaciones para mantener la convergencia con la NIC 19. Las modificaciones propuestas realizaron un gran número de cambios al texto de la NICSP 25. Algunos de quienes respondieron expresaron reservas de que la magnitud de estos cambios perjudicaría la comprensibilidad de la NICSP 25. El IPSASB, por ello, decidió emitir una nueva NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, en lugar de una NICSP 25 revisada para ayudar a los preparadores.
- FC4. Estos Fundamentos de las conclusiones resumen las consideraciones del IPSASB para llegar a las conclusiones de la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*. Con la excepción de los Programas combinados de la Seguridad Social, los Fundamentos de las conclusiones solo consideran las áreas en las que la NICSP 39 no sigue los principales requerimientos de la NIC 19 (modificada de 2011 en adelante), o dónde el IPSASB consideró estas desviaciones.

Programas combinados de la Seguridad Social

- FC5. El PN 59 indicó que el IPSASB estaba considerando la eliminación de la sección sobre Programas combinados de la Seguridad Social, porque no tenía noticia de que se hubiera aplicado en ninguna jurisdicción. El IPSASB solicitó específicamente comentarios sobre esta cuestión.
- FC6. Ninguno de los que respondieron al PN 59 identificó una jurisdicción en la que las entidades aplicarían estos requerimientos. La mayoría de los que respondieron apoyaron la eliminación de la sección sobre Programas combinados de la Seguridad Social. Puesto que el IPSASB no identificó una

razón nueva y convincente para conservar la sección, decidió no incluirla en la NICSP 39.

Planes gubernamentales

- FC7. Esta Norma mantiene el requerimiento de la NIC 19 de que una entidad contabilice un plan gubernamental de la misma forma que un plan multi-patronal. El IPSASB concluyó que debían proporcionarse comentarios adicionales para clarificar el enfoque para la contabilización de los planes gubernamentales por parte de las entidades del sector público como en la NICSP 25. El párrafo 47 proporciona una presunción refutable de que el plan gubernamental sea caracterizado como un plan de beneficios definidos por la entidad controladora. Solo cuando esa presunción es refutada el plan gubernamental se contabiliza como un plan de contribuciones definidas.

Planes de beneficios definidos con entidades participantes bajo control común

- FC8. En el sector público, es muy probable que haya muchos casos donde las entidades bajo control común participen en planes de beneficios definidos. La NIC 19 incluye comentarios sobre los planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común. El IPSASB consideró que los requerimientos en la NIC 19 son apropiados para el sector público. El IPSASB también consideró apropiado enfatizar que, a menos que haya un acuerdo contractual, acuerdo vinculante, o una política establecida para cargar el costo del beneficio definido neto por el plan en su totalidad a una entidad individual, es inapropiado para las entidades controladas contabilizar con un criterio de beneficios definidos como en la NICSP 25. En tales casos, la entidad controladora debería contabilizar dichos planes con un criterio de beneficios definidos en sus estados financieros consolidados. Las entidades controladas (a) contabilizan con un criterio de contribución definida, (b) identifican a la entidad controladora, y (c) informan que la entidad controladora está contabilizando con un criterio de beneficios definidos en sus estados financieros consolidados. Esto se refleja en el párrafo 42. Las entidades controladas también proceden a revelar la información especificada en el párrafo 151.

Tasas de descuento

- FC9. La NIC 19 requiere la adopción de una tasa de descuento basada en los rendimientos del mercado al final del periodo sobre el que se informa para bonos corporativos de alta calidad. El IPSASB decidió que la tasa de descuento debía reflejar el valor temporal del dinero, y consideró que debía dejarse a las entidades determinar la tasa que mejor lograra ese objetivo de la misma forma que en la NICSP 25. El IPSASB consideró que el valor temporal del dinero puede estar mejor reflejado por referencia a los rendimientos del mercado de los bonos gubernamentales, bonos corporativos de alta calidad o por cualquier otro instrumento financiero. No

se pretende que la tasa de descuento usada incorpore el riesgo asociado con las obligaciones por beneficios definidos o el riesgo de crédito específico de la entidad. Hay un requerimiento adicional de revelar información en el párrafo 141(d) para informar a los usuarios de los criterios con que se ha determinado la tasa de descuento.

- FC10. El IPSASB consideró si debía de proporcionar guías para asistir a las entidades que operan en jurisdicciones donde no hay ni un mercado representativo de bonos gubernamentales ni un mercado representativo de bonos corporativos de alta calidad para determinar una tasa de descuento que refleje el valor temporal del dinero. El IPSASB reconoce que es probable que para las entidades que operan en dichas jurisdicciones sea difícil determinar una tasa de descuento apropiada, y que tales entidades pueden estar en el proceso de migrar, o hayan migrado recientemente, a la base contable de acumulación (o devengo). Sin embargo, el IPSASB concluyó que éste no es un problema que afecte solo al sector público, y que es insuficientemente clara la razón específica del sector público para proporcionar dicha guía.

Otros beneficios a largo plazo a los empleados: beneficios por incapacidad a largo plazo

- FC11. La NIC 19 enumera beneficios por incapacidad a largo plazo como un ejemplo de “otros beneficios a largo plazo a los empleados”. La NIC 19 señala que “la medición de otros beneficios a largo plazo a los empleados no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que afecta a la medida de los beneficios post-empleo.” En el sector público, los beneficios por incapacidad se refieren a ciertos aspectos de la prestación de servicios, como los militares, que pueden ser financieramente muy importantes, y relacionados con ganancias y pérdidas actuariales volátiles.
- FC12. Por ello, la NICSP 39 conserva la presunción refutable incluida en la NICSP 25 de que los pagos por incapacidad a largo plazo no están normalmente sujetos al mismo grado de incertidumbre que la medición de los beneficios post-empleo. Cuando esta presunción es refutada, la entidad considera si alguno o todos los pagos por incapacidad a largo plazo deben contabilizarse usando los mismos requerimientos que para los beneficios post-empleo.

Otros beneficios a largo plazo a los empleados: compensación pagable por la entidad que informa hasta que un individuo encuentra un nuevo empleo

- FC13. Aunque el IPSASB no considera que tales circunstancias estén extendidas, reconoce que puede haber casos donde una entidad que informa esta contractualmente obligada a hacer pagos separados por compensación de un beneficio por terminación a un antiguo empleado o empleada hasta que encuentre un nuevo empleo. La lista de otros beneficios a largo plazo en el

párrafo 155 fue, por lo tanto, modificada para incluir tales circunstancias, al igual que en la NICSP 25.

Nuevas mediciones

- FC14. La NIC 19 (modificada en 2011) reconoce nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto en otro resultado integral en vez de en el resultado del periodo. El IPSASB destacó que *El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* no reconoce “otro resultado integral”, y que “otro resultado integral” no es un término definido en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*. El IPSASB consideró que reconocer nuevas mediciones en los activos netos/patrimonio tendría el mismo resultado de contabilización que en la NIC 19 que no tiene impacto en el resultado (ahorro o desahorro) con componentes del costo de los beneficios definidos que tienen valores predictivos diferentes. Por ello, el IPSASB decidió reconocer nuevas mediciones en los activos netos/patrimonio en lugar de en el resultado (ahorro o desahorro).
- FC15. El IPSASB destacó que el párrafo 45 de la NICSP 1 requiere que una entidad presente por separado en los estados financieros cada clase significativa de partidas similares. Las partidas de naturaleza o función distinta se presentan separadamente, a menos que no sean materiales. Por ello, el IPSASB consideró que podría requerirse una presentación separada de las nuevas mediciones de los beneficios post-empleo en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio, si fuera significativa.

Requerimientos de Guías sobre Información de las Estadísticas Financieras Gubernamentales

- FC16. El IPSASB consideró los requerimientos de las guías sobre información de las Estadísticas Financieras Gubernamentales (EFG) sobre la clasificación, presentación, reconocimiento, medición e información a revelar de los beneficios a los empleados e identificó algunas diferencias con la NIC 19 y con la NICSP 39.
- FC17. Las guías sobre información de las EFG no aplican el enfoque del interés neto, sino que reconocen los productos de los activos del fondo y los intereses de los pasivos del fondo de acuerdo con la naturaleza económica de estos ingresos y gastos. Las EFG asignan, entonces, los ingresos de las propiedades y el incremento en el pasivo por los derechos a los beneficios debido al paso del tiempo mediante un registro en “gasto de propiedades por desembolsos de ingresos de inversión”. En la NICSP 39 registros equivalentes se presentan en el resultado (ahorro o desahorro).
- FC18. Para fondos autónomos reconocidos fuera de las cuentas del empleador, las EFG reconocen un derecho del fondo de pensiones sobre el gestor de las

pensiones en caso de déficit del fondo de pensiones en circunstancias específicas. En estos casos, las EFG no requieren el reconocimiento de un gasto por intereses en las cuentas de los empleadores debido al paso del tiempo para reconocer ese derecho.

- FC19. En las EFG, los activos del plan se miden generalmente sobre la misma base que otros activos, que es normalmente a valor de mercado. Por ello, a diferencia de la NICSP 39, no son necesarios cálculos adicionales para incluir la tasa de descuento en los activos del plan en su conjunto para estimar el valor presente. Sin embargo, en las EFG algunos activos no se miden a valor de mercado. Esto podría dar lugar a valoraciones diferentes entre la NICSP 39 y las EFG (por ejemplo: los préstamos se miden a valor nominal en la EFG y habitualmente a costo amortizado en las NICSP).
- FC20. En las EFG, cualquier cambio en el volumen o valor de los activos que no proceden de transacciones se registran en el Estado de otros Flujos Económicos, que incluye el efecto del paso del tiempo. En las EFG, el fondo de pensiones solo registra ingresos reales de transacciones tales como intereses, dividendos y rentas en el Estado de operaciones.
- FC21. Las EFG no desagregan los beneficios a los empleados en a corto y a largo plazo y no requieren revelar información específica sobre beneficios a los empleados, excepto por la tabla complementaria sobre sistemas de pensiones en seguros sociales especificada en el Sistema de Contabilidad Nacional de 2008.
- FC22. El IPSASB concluyó que estas diferencias se deben a los distintos objetivos y marcos de presentación de las NICSP y las EFG. No constituyen razones específicas del sector público que justifiquen una desviación de la NIC 19.

Comparación con la NIC 19

La NICSP 39 se desarrolla principalmente a partir de la NIC 19 (emitida en 2011, incluyendo las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2015). Las principales diferencias entre la NICSP 39 y la NIC 19 son las siguientes:

- La NICSP 39 contiene guía adicional sobre planes de incentivos en el sector público.
- Para el descuento de obligaciones post-empleo, la NIC 19 requiere que las entidades apliquen una tasa de descuento basada en rendimientos de bonos corporativos de alta calidad que deben corresponderse con la moneda y plazo estimado de pago de las obligaciones por beneficios post-empleo. El requerimiento de la NICSP 39 es que las entidades apliquen una tasa que refleje el valor temporal del dinero. La NICSP 39 también contiene un requerimiento para que las entidades revelen información acerca de los criterios con que se ha determinado la tasa de descuento.
- La NICSP 39 incluye una presunción refutable de que los pagos por incapacidad a largo plazo no están normalmente sujetos al mismo grado de incertidumbre que la medición de los beneficios post-empleo. Cuando esta presunción es refutada, la entidad considera si algunos o todos los pagos por incapacidad a largo plazo deben contabilizarse de la misma forma que los beneficios post-empleo. La NIC 19 no incluye dicha presunción refutable.
- La NICSP 39 reconoce nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto en los activos netos/patrimonio. La NIC 19 los reconoce en otro resultado integral.
- La NICSP 39 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 19. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos "entidad controladora" y "entidades controladas". Los términos equivalentes en la NIC 19 son "controladora" y "subsidiarias".

NICSP 40—COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

Reconocimiento

Los requerimientos de contabilización de adquisiciones de esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se han desarrollado a partir de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 3, *Combinaciones de Negocios*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIIF 3, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera.

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

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 40—COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2017.

La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, fue emitida en enero de 2017.

NICSP 40—COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance.....	2–4
Definiciones	5
Identificación de una combinación del sector público	6
Clasificación de una combinación del sector público.....	7–14
Indicadores que pueden proporcionar evidencia de que una combinación es una fusión	12–14
Contabilización de fusiones.....	15
El método de contabilización de unión de intereses modificado	16–57
Identificación de la entidad resultante	17–18
Determinación de la fecha de fusión.....	19–20
Reconocimiento y medición de los pasivos identificables asumidos y cualquier participación no controladora	21–35
Reconocimiento y medición de los componentes de los activos netos/patrimonio que surgen como resultado de una fusión	36–39
Periodo de medición	40–44
Costos relacionados con la fusión.....	45
Medición posterior y contabilización	46–49
Presentación de estados financieros.....	50–52
Información a revelar.....	53–57
Contabilidad de adquisiciones	58
El método de las adquisiciones.....	59–125
Identificación de la adquirente.....	60–61
Determinación de la fecha de la adquisición	62–63
Reconocimiento y medición de los activos identificables, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en la operación adquirida	64–84

Reconocimiento y medición de la plusvalía o una ganancia por una compra en términos muy ventajosos	85–98
Una adquisición realizada por etapas.....	99–100
Guías adicionales para la aplicación del método de la adquisición ..	101–102
Periodo de medición	103–108
Determinación de lo que es parte de la transacción de adquisición ..	109–111
Medición posterior y contabilización.....	112–118
Información a revelar.....	119–125
Fecha de vigencia y transición	126–134
Fecha de vigencia	126
Transición	127–134
Apéndice A: Guía de Aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las Conclusiones	
Guía de Implementación	
Ejemplos Ilustrativos	

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es mejorar la relevancia, la representación fiel y la comparabilidad de la información que una entidad que informa proporciona en sus estados financieros sobre una combinación del sector público y sus efectos. Para lograrlo, esta Norma establece principios y requerimientos sobre la forma en que:
 - (a) una entidad que informa clasifica una combinación del sector público como una fusión o una adquisición;
 - (b) una entidad resultante reconocerá y medirá en sus estados financieros los activos recibidos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en una fusión;
 - (c) una entidad resultante reconocerá y medirá los componentes de los activos netos/patrimonio y otros ajustes reconocidos en una fusión;
 - (d) una entidad adquirente reconocerá y medirá en sus estados financieros los activos adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en la operación adquirida;
 - (e) una adquirente reconocerá y medirá la plusvalía adquirida o la ganancia o pérdida que surge en una adquisición; y
 - (f) una entidad que informa determinará qué información revelará para permitir que los usuarios de los estados financieros evalúen la naturaleza y los efectos financieros de la combinación del sector público.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilización de las combinaciones del sector público.**
3. **Esta Norma se aplicará a una transacción u otro suceso que cumpla la definición de una combinación del sector público. Esta Norma no es aplicable a:**
 - (a) **La contabilización de la formación de un acuerdo conjunto en los estados financieros del acuerdo conjunto mismo.**
 - (b) **La adquisición o cobro de un activo o un grupo de activos (y los pasivos relacionados) que no constituyen una operación. En estos casos, una entidad identificará y reconocerá los activos identificables individuales que se adquirieron o recibieron (incluyendo los que cumplan con la definición y los criterios de reconocimiento de los activos intangibles incluidos en la NICSP 31 *Activos Intangibles*) y los pasivos asumidos. Esta transacción o suceso no dará lugar a una plusvalía.**

- (c) **La asunción de un pasivo o de un grupo de pasivos que no constituya una operación. En estos casos, una entidad identificará y reconocerá los pasivos individuales asumidos.**
4. **Los requerimientos de esta Norma no se aplicarán a la adquisición por una entidad de inversión, tal como se define en la NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados*, de una inversión en una entidad controlada que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro).**

Definiciones

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

Una **combinación del sector público** es la unión de operaciones separadas en una única entidad del sector público.

Definiciones generales relacionadas con todas las combinaciones del sector público

A efectos de esta Norma **participaciones en el patrimonio** se utiliza en sentido amplio para referirse a las participaciones en la propiedad de entidades que pertenecen a los inversores y propietarios, participaciones de partícipes o miembros de entidades mutualistas.

Un activo es **identificable** si:

- (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un acuerdo vinculante, activo o pasivo identificable con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga intención de ejercer estas opciones; o
- (b) surge de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales), con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Una **entidad mutualista**, distinta de las que son propiedad del inversor, que proporciona directamente a sus propietarios, miembros o partícipes, dividendos, costos más bajos u otros beneficios económicos. Por ejemplo, una compañía de seguros de carácter mutualista, cooperativa de crédito y una entidad cooperativa son todas ellas entidades de carácter mutualista.

Una **operación** es un conjunto integrado de actividades y activos o pasivos relacionados susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de lograr los objetivos de una entidad, proporcionando bienes o servicios.

A efectos de esta Norma, propietarios se usa en un sentido amplio para incluir cualquier parte con participaciones en la propiedad cuantificables en una operación. Esto incluye, pero no se limita a los poseedores de participaciones en el patrimonio de las entidades que pertenecen a los inversores-propietarios, partícipes o miembros de entidades mutualistas.

Una combinación del sector público bajo control común es aquella en la que las entidades u operaciones implicadas están controladas en última instancia por la misma entidad antes y después de la combinación del sector público.

Definiciones relacionadas con fusiones

Una fusión da lugar a una entidad resultante y es:

- (a) una combinación del sector público en la cual ninguna parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones; o
- (b) una combinación del sector público es la que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y en la que existe evidencia de que la combinación tiene la esencia económica de una fusión.

(El párrafo GA1 proporciona guías adicionales.)

La fecha de fusión es aquella en la que la entidad resultante obtiene el control de las operaciones que se combinan.

Una operación que se combina es aquella que se combina con una o más operaciones distintas para formar la entidad resultante en una fusión.

Una entidad resultante es aquella que surge como resultado de dos o más operaciones que se combinan en una fusión (el párrafo GA1 proporciona guías adicionales).

Definiciones relacionadas con adquisiciones

Una operación adquirida es aquella en la que la adquirente obtiene el control en una adquisición.

Una adquirente es la entidad que obtiene el control de una o más operaciones en una adquisición.

Una adquisición es una combinación del sector público en la que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y en la que existe evidencia de que la combinación no es una fusión.

La fecha de adquisición es aquella en la que la adquirente obtiene el control de la operación adquirida.

Contraprestación contingente es generalmente una obligación de la adquirente de transferir activos adicionales o participaciones en el

patrimonio a los anteriores propietarios de una operación adquirida como parte de un intercambio para obtener el control de ésta si ocurren determinados sucesos futuros o se cumplen ciertas condiciones. Sin embargo, la contraprestación contingente también puede dar a la adquirente el derecho a recuperar contraprestaciones previamente transferidas si se cumplen determinadas condiciones.

Plusvalía es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una adquisición que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada.

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

Identificación de una combinación del sector público

6. Una entidad determinará si una transacción u otro suceso es una combinación del sector público mediante la aplicación de la definición de esta Norma, que requiere que los activos y los pasivos constituyan una operación. Si los activos y pasivos no constituyen una operación, la entidad contabilizará la transacción u otro suceso de acuerdo con otras NICSP. Los párrafos GA2 a GA9 proporcionan guías sobre la identificación de una combinación del sector público.

Clasificación de las combinaciones del sector público

7. Si ninguna parte de una combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de la combinación, ésta se clasificará como una fusión. Los párrafos GA10 a GA18 proporcionan guías sobre la determinación de si una parte de una combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de esa combinación.
8. Si una parte de la combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de la combinación, una entidad considerará la esencia económica de la combinación al clasificarlas como una fusión o una adquisición. Una combinación en la que una parte obtiene el control de una o más operaciones se clasificará como una adquisición, a menos que tenga esencia económica de una fusión.
9. Al determinar la clasificación de la combinación del sector público, una entidad considerará si el tratamiento contable resultante de la combinación proporciona información que cumple los objetivos de la información financiera y que satisface las características cualitativas (CC). Para evaluar la esencia económica de la combinación, una entidad considerará los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones de los párrafos 12 y 13. Estos indicadores,

individualmente o en combinación, generalmente proporcionarán evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una fusión. Una combinación no necesita satisfacer los dos indicadores para ser clasificada como una fusión. Los párrafos GA19 a GA39 proporcionan guías adicionales.

10. Un análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y con el proceso de toma de decisiones de los párrafos 12 y 13 habitualmente producirá un resultado concluyente y proporcionará evidencia suficiente sobre la esencia económica de la combinación del sector público para determinar si la combinación es una fusión. En estas circunstancias, la clasificación resultante y el tratamiento contable asociado asegurarán que los usuarios tengan acceso a la información que cumpla con los objetivos de la información financiera y que satisfaga las CC.
11. En circunstancias excepcionales, después de aplicar los indicadores de los párrafos 12 y 13, los resultados pueden ser no concluyentes o pueden no proporcionar evidencia suficiente sobre la esencia económica de la combinación del sector público. En estas circunstancias, una entidad también considerará qué clasificación proporcionaría información que mejor cumpla los objetivos de la información financiera y que mejor satisfaga las CC, teniendo en consideración el párrafo 14. Los párrafos GA40 y GA41 proporcionan guías adicionales.

Indicadores que pueden proporcionar evidencia de que la combinación es una fusión

Indicadores relacionados con la contraprestación

12. Los siguientes indicadores pueden proporcionar evidencia de que la combinación es una fusión:
 - (a) La contraprestación se paga por razones distintas a la compensación a los que tienen derecho a los activos netos de una operación transferida por renunciar a ese derecho (los párrafos GA27 y GA28 proporcionan guías adicionales);
 - (b) La contraprestación no se paga a los que tienen derecho a los activos netos de una operación transferida (los párrafos GA29 y GA30 proporcionan guías adicionales); o
 - (c) la contraprestación no se paga porque no hay nadie (individuo o entidad) con un derecho a los activos netos de una entidad transferida (el párrafo GA31 proporciona guías adicionales).

Indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones

13. Los siguientes indicadores pueden proporcionar evidencia de que la combinación es una fusión:

- (a) una combinación del sector público se impone por un tercero sin que ninguna parte de la combinación esté implicada en el proceso de toma de decisiones (los párrafos GA32 a GA35 proporcionan guías adicionales);
- (b) una combinación del sector público está sujeta a la aprobación de los ciudadanos de cada parte a través de referendos (el párrafo GA36 proporciona guías adicionales); o
- (c) se produce una combinación del sector público bajo control común (los párrafos GA37 a GA39 proporcionan guías adicionales).

Temas adicionales a tener en cuenta en los que los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones no proporcionan evidencia suficiente para determinar si la combinación es una fusión

14. El análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones puede, en circunstancias excepcionales, producir resultados no concluyentes o no proporcionar evidencia suficiente para determinar si la combinación es una fusión, sobre la base de la esencia económica de la combinación del sector público y los indicadores de los párrafos 12 y 13. En estas circunstancias, una entidad considera qué clasificación y tratamiento contable resultante proporcionaría la información que mejor cumple los objetivos de la información financiera. Los párrafos GA42 y GA46 proporcionan guías adicionales. Una entidad también considerará qué clasificación y tratamiento contable resultante proporcionaría la información que mejor satisfaga las CC de relevancia, representación fidedigna, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad. Los párrafos GA47 a GA50 proporcionan guías adicionales.

Contabilización de las fusiones

15. **Una entidad resultante contabilizará cada fusión aplicando el método de contabilización de la unión de intereses.**

El método de contabilización de la unión de intereses modificada

16. La aplicación del método de contabilización de la unión de intereses modificada requiere:
- (a) identificación de la entidad resultante;
 - (b) determinación de la fecha de la fusión;
 - (c) reconocimiento y medición de los activos recibidos, los pasivos asumidos identificables y cualquier participación no controladora en las operaciones que se combinan en congruencia con los requerimientos de las NICSP; y

- (d) reconocimiento y medición de los componentes de los activos netos/patrimonio y otros ajustes de una fusión.

Identificación de la entidad resultante

17. **Para cada fusión, se identificará una entidad resultante.**
18. El párrafo 5 de esta Norma define una entidad resultante como "la entidad que es el resultado de dos o más operaciones que se combinan en una fusión." La entidad resultante se identificará, a partir de entonces, como la entidad que obtiene el control de las operaciones que se combinan como resultado de la fusión.

Determinación de la fecha de la fusión

19. **La entidad resultante identificará la fecha de la fusión, que es aquella en la que se obtiene el control de las operaciones que se combinan.**
20. La fecha en la que la entidad resultante obtiene el control de las operaciones que se combinan puede ser la fecha en la que la entidad resultante recibe los activos y asume los pasivos de las operaciones que se combinan. Es posible que la entidad resultante no recibirá el derecho legal a los activos o asumirá la responsabilidad legal sobre los pasivos de las operaciones que se combinan. En estas circunstancias, la entidad resultante obtendrá, a menudo, el control de los activos y pasivos de las operaciones que se combinan en la fecha en que la responsabilidad sobre los activos y pasivos se delega formalmente en la entidad resultante. Sin embargo, la entidad resultante puede obtener el control en una fecha diferente. Por ejemplo, la legislación o un acuerdo escrito puede establecer que la entidad resultante obtenga el control de los activos y pasivos de las operaciones que se combinan en una fecha especificada. Una entidad resultante considerará todos los hechos y circunstancias pertinentes al identificar la fecha de la fusión.

Reconocimiento y medición de los activos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en las operaciones que se combinan

Principio de reconocimiento

21. **En la fecha de la fusión, la entidad resultante reconocerá los activos, pasivos y participaciones no controladoras identificables que se reconocen en los estados financieros de las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión. El reconocimiento de los activos y de los pasivos identificables recibidos estará sujeto a las condiciones especificadas en los párrafos 22 y 23.**

Condiciones de reconocimiento

22. **Los efectos de todas las transacciones entre las operaciones que se combinan se eliminan al preparar los estados financieros de la entidad resultante (los párrafos GA51 y GA52 proporcionan guías de aplicación).**
23. Para cumplir las condiciones de reconocimiento como parte de la aplicación del método de la unión de intereses modificado, los activos y los pasivos identificables deben satisfacer, a la fecha de la fusión, las definiciones de activos y pasivos del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* en la fecha de la fusión. Por ejemplo, a la fecha de la fusión no son pasivos los costos en que la entidad resultante espera incurrir en el futuro pero no está obligada a tener, para efectuar su plan de abandonar una actividad de una operación que se combina o para terminar el empleo de trabajadores, o para reubicarlos, de la operación que se combina. Por ello, la entidad resultante no reconocerá esos costos como parte de la aplicación del método de la unión de intereses modificado. En su lugar, la entidad resultante reconocerá esos costos en sus estados financieros posteriores a la combinación de acuerdo con otras NICSP.

Clasificación o designación de activos y pasivos en una fusión

24. **En la fecha de la fusión, la entidad resultante clasificará o designará los activos y pasivos recibidos en una fusión usando las clasificaciones o designaciones anteriormente aplicadas por las operaciones que se combinan. Una entidad resultante no adoptará clasificaciones o designaciones diferentes en el reconocimiento inicial, incluso si esto se permite por otras NICSP.**
25. En algunas situaciones, las NICSP proporcionan una contabilización diferente dependiendo de la forma en que una entidad clasifica o designa un activo o pasivo concreto. Ejemplos de clasificaciones o designaciones que la entidad resultante hará sobre la base de las clasificaciones o designaciones anteriormente aplicadas por las operaciones que se combinan incluyen, pero no se limitan, a:
- (a) la clasificación de activos y pasivos financieros concretos como medidos a valor razonable o al costo amortizado, de acuerdo con la NICSP 29 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*;
 - (b) la designación de un instrumento derivado como un instrumento de cobertura de acuerdo con la NICSP 29; y
 - (c) la evaluación de si un derivado implícito debe separarse del contrato anfitrión de acuerdo con la NICSP 29 (que es una cuestión de “clasificación”, según el uso dado por esta Norma a ese término).

Principio de medición

26. **La entidad resultante medirá los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan por sus importes en libros en los estados**

financieros de las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión, sujeta a los requerimientos del párrafo 27 (los párrafos GA53 y GA54 proporcionan guías de aplicación).

27. **En la fecha de la fusión, la entidad resultante ajustará los importes en libros de los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan cuando se requiera para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante.**
28. El método de la unión de intereses modificado da lugar a una entidad resultante combinada. Esa entidad adoptará un conjunto único de políticas contables uniforme, congruente con los requerimientos de las NICSP, y ajustará los importes en libros de los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan, cuando se requiera, para cumplir con las políticas contables.
29. La entidad resultante medirá las participaciones no controladoras en una operación que se combina por sus importes en libros en los estados financieros de dicha operación en la fecha de la fusión, ajustadas por la parte proporcional de las participaciones no controladoras de los ajustes realizados de acuerdo con el párrafo 27.
30. Los párrafos 33 a 35 especifican los tipos de activos y pasivos identificables que incluyen partidas para las que esta Norma proporciona excepciones limitadas del principio de medición.

Excepciones a los principios de reconocimiento o medición

31. Esta Norma proporciona excepciones limitadas a sus principios de reconocimiento y medición. Los párrafos 32 a 35 especifican tanto las partidas concretas para las que se establecen excepciones como la naturaleza de éstas. La entidad resultante contabilizará esas partidas aplicando los requerimientos de los párrafos 32 a 35, lo que hará que algunas partidas sean:
 - (a) Reconocidas ya sea aplicando condiciones de reconocimiento adicionales a las de los párrafos 22 y 23 o aplicando los requerimientos de otras NICSP, lo que dará resultados diferentes a los obtenidos mediante la aplicación de las condiciones y del principio de reconocimiento.
 - (b) Medidas por un importe distinto a los importes en libros de la fecha de fusión.

Excepción al principio de reconocimiento

Licencias y derechos similares anteriormente concedidos por una operación que se combina a otra operación que se combina

32. Una licencia o derecho similar, anteriormente concedido por una operación que se combina a otra operación que se combina y reconocida como un activo

intangible por la operación que se combina receptora se reconocerá por la entidad resultante como un activo intangible. La licencia o derecho similar no será eliminada de acuerdo con el párrafo 22 (los párrafos GA55 y GA56 proporcionan guías de aplicación relacionadas).

Excepciones a los Principios de reconocimiento y medición

Impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la fusión)

33. Las fusiones que implican a entidades del sector público pueden dar lugar a que una autoridad fiscal condone los importes debidos de impuestos como parte de los términos de la fusión. La entidad resultante no reconocerá ninguna partida tributaria que se condone como resultado de los términos de la fusión (los párrafos GA57 y GA58 proporcionan guías de aplicación relacionadas).
34. La entidad resultante reconocerá y medirá las partidas tributarias restantes incluidas en una fusión o que surjan de ésta de acuerdo con la norma internacional o nacional de contabilidad correspondientes que trate de los impuestos a las ganancias. La entidad resultante reconocerá y medirá el ingreso remanente de la tributación incluido en la fusión o que surja de ésta de acuerdo con el la NICSP 23 *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*.

Beneficios a los empleados

35. La entidad resultante reconocerá y medirá un pasivo (o un activo, si lo hubiera) relacionado con acuerdos de beneficios a los empleados de la operación que se combina de acuerdo con la NICSP 39 *Beneficios a los Empleados*.

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

36. **Una fusión no da lugar a plusvalía (los párrafos GA59 y GA60 proporcionan guías de aplicación relacionadas).**
37. **La entidad resultante reconocerá dentro de los activos netos/patrimonio importes iguales y opuestos a los de las partidas siguientes:**
 - (a) **los importes en libros de los activos de las operaciones que se combinan;**
 - (b) **los importes en libros de los pasivos de las operaciones que se combinan; y**
 - (c) **los importes en libros de las participaciones no controladoras de las operaciones que se combinan.**
38. **La entidad resultante reconocerá dentro de los activos netos/patrimonio los ajustes correspondientes con respecto a:**

- (a) **la eliminación de transacciones entre las entidades que se combinan de acuerdo con el párrafo 22;**
 - (b) **los ajustes realizados en los importes en libros de los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan cuando se requiera para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante, de acuerdo con el párrafo 27; y**
 - (c) **los ajustes realizados con respecto a las excepciones a los principios de reconocimiento o medición, de acuerdo con los párrafos 32 a 35.**
39. **La entidad resultante puede presentar los importes reconocidos dentro de los activos netos/patrimonio de acuerdo con los párrafos 37 y 38 como:**
- (a) **un saldo de apertura único; o**
 - (b) **como componentes separados de los activos netos/patrimonio.**

Periodo de medición

40. **Si la contabilización inicial de una fusión está incompleta al final del periodo contable en el que la fusión ocurre, la entidad resultante informará en sus estados financieros de los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta. Durante el periodo de medición, la entidad resultante ajustará retroactivamente los importes provisionales reconocidos a la fecha de la fusión para reflejar la nueva información obtenida sobre hechos y circunstancias que existan en la fecha de la fusión y que, si hubieran sido conocidas, habrían afectado a la medición de los importes reconocidos en esa fecha. Durante el periodo de medición la entidad resultante también reconocerá activos o pasivos adicionales si obtiene nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la fusión y que, si hubieran sido conocidos, habrían dado lugar al reconocimiento de esos activos y pasivos en esa fecha. El periodo de medición terminará tan pronto como la entidad resultante reciba la información que estuviera buscando sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la fusión o concluya que no se puede obtener más información. Sin embargo, el periodo de medición no excederá de un año a partir de la fecha de la fusión.**
41. **El periodo de medición es aquél posterior a la fecha de la fusión durante el cual la entidad resultante puede ajustar los importes provisionales reconocidos en una fusión. El periodo de medición proporciona a la entidad resultante un plazo razonable para obtener la información necesaria para identificar y medir, los activos, pasivos y participaciones no controladoras identificables en las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión, de acuerdo con los requerimientos de esta Norma. La información necesaria para identificar y medir los activos, pasivos y participaciones no controladores identificables generalmente estarán disponibles en la fecha de la fusión. Sin embargo, este**

puede no ser el caso si las operaciones que se combinan han preparado anteriormente sus estados financieros usando políticas contables diferentes.

42. La entidad resultante reconocerá un incremento (disminución) en el importe provisional reconocido para un activo (pasivo) identificable, ajustando los componentes de los activos netos/patrimonio reconocidos de acuerdo con los párrafos 37 y 38. Sin embargo, la nueva información obtenida durante el periodo de medición puede dar lugar, algunas veces, a un ajuste del importe provisional de más de un activo o pasivo. Por ejemplo, la entidad resultante puede haber asumido un pasivo para pagar daños relacionados con un accidente en una de las instalaciones de la operación que se combina, total o parcialmente cubierta por la póliza de seguros de responsabilidad de ésta. Si la entidad resultante obtiene nueva información durante el periodo de medición sobre el importe en libros de ese pasivo, el ajuste de la ganancia o pérdida que proceda de un cambio en el importe provisional reconocido para el pasivo sería compensado (en todo o en parte) por el ajuste que corresponda de la ganancia o pérdida que proceda de un cambio en el importe provisional reconocido por el derecho por cobrar de la aseguradora por la reclamación.
43. Durante el periodo de medición, la entidad resultante reconocerá ajustes del importe provisional como si la contabilización de la fusión hubiera sido completada en la fecha de la adquisición. Así, la entidad resultante revisará en la medida en que sea necesario, la información comparativa presentada en los estados financieros de periodos anteriores, lo que incluye la realización de cambios en la depreciación o amortización reconocidos para completar la contabilización inicial.
44. Tras el periodo de medición, la entidad resultante sólo revisará la contabilidad de una fusión para corregir un error de acuerdo con la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Costos relacionados con la fusión

45. Los costos relacionados con la fusión son aquellos en los que incurren la entidad resultante o las operaciones que se combinan para llevar a cabo la fusión. Los costos incluyen asesoramiento, jurídicos, contables, de valoración y otros honorarios profesionales o de consultoría; costos de administración generales; y cualesquiera costos de registro y emisión de títulos de deuda y de patrimonio. La entidad resultante y las operaciones que se combinan contabilizarán los costos relacionados con la fusión como gastos en los periodos en que se hayan incurrido y los servicios se hayan recibido, con una excepción. Los costos de emisión de deuda o títulos de patrimonio se reconocerán de acuerdo con la NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación* y la NICSP 29.

Medición y contabilización posterior

46. En general, una entidad resultante medirá y contabilizará posteriormente los activos y pasivos recibidos y los instrumentos de patrimonio emitidos en una

fusión de acuerdo con otras NICSP aplicables a esas partidas, dependiendo de su naturaleza. Sin embargo, esta Norma proporciona guías sobre la medición y contabilización posterior de los siguientes activos recibidos, pasivos asumidos o incurridos en una fusión:

- (a) licencias y derechos similares anteriormente concedidas por una operación que se combina a otra operación que se combina;
- (b) transferencias, préstamos en condiciones favorables y beneficios similares recibidos por una operación que se combina sobre la base de los criterios que cambien como resultado de una fusión; e
- (c) impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la fusión).

Licencias y derechos similares anteriormente concedidas por una operación que se combina a otra operación que se combinan

47. Una licencia o derecho similar, anteriormente concedida por una operación que se combina a otra operación que se combina y reconocida como un activo intangible se amortizará a lo largo del periodo restante del acuerdo vinculante en el que se concedió el derecho, si el derecho se concedió por un periodo finito. Si el derecho se concedió por un periodo indefinido, la entidad resultante comprobará el derecho por deterioro de valor al menos anualmente, y siempre que haya una indicación de que el derecho pueda estar deteriorado. Una entidad resultante que posteriormente venda esta licencia o derecho similar a un tercero, incluirá el importe en libros del activo intangible al determinar la ganancia o pérdida de la venta.

Transferencias, préstamos en condiciones favorables y beneficios similares recibidos por una operación que se combina sobre la base de los criterios que cambian como resultado de una fusión

48. Una transferencia, préstamo en condiciones favorables y beneficios similares anteriormente recibidos por una operación que se combina sobre la base de los criterios que cambien como resultado de una fusión, se evaluarán nuevamente de forma prospectiva de acuerdo con otras NICSP (los párrafos GA61 a GA63 proporcionan guías de aplicación relacionadas).

Impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la fusión)

49. Las fusiones que implican a entidades del sector público pueden dar lugar a que una autoridad fiscal condone los importes de impuestos después de la fusión. La entidad resultante contabilizará los impuestos condonados de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional correspondiente que trate el impuesto a las ganancias.

Presentación de estados financieros

50. **Excepto en los casos en los que después de una combinación una entidad resultante no sea una entidad nueva, el primer conjunto de estados financieros de la entidad resultante después de la fusión comprenderá:**
- (a) **un estado de situación financiera de apertura a la fecha de la fusión;**
 - (b) **un estado de situación financiera a la fecha de presentación;**
 - (c) **un estado de rendimiento financiero para el periodo desde la fecha de fusión a la fecha de presentación;**
 - (d) **un estado de cambios en los activos netos/patrimonio para el periodo desde la fecha de fusión a la fecha de presentación;**
 - (e) **un estado de flujos de efectivo para el periodo desde la fecha de fusión a la fecha de presentación;**
 - (f) **si la entidad pone a disposición pública su presupuesto aprobado, una comparación del presupuesto y los importes reales para el periodo desde la fecha de la fusión, a la fecha de presentación ya sea como un estado financiero adicional separado o como una columna del presupuesto en los estados financieros; y**
 - (g) **notas, en las que se incluya un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.**
51. **Si una entidad resultante no es una entidad nueva después de una combinación del sector público, revelará:**
- (a) **los importes reconocidos de cada clase principal de activos y pasivos, y componentes de los activos netos/patrimonio de las operaciones que se combinan incluidas en la entidad resultante;**
 - (b) **los ajustes realizados en los componentes de los activos netos/patrimonio cuando se requiera para cumplir con las políticas contables de las operaciones que se combinan con los de la entidad resultante; y**
 - (c) **los ajustes realizados para eliminar transacciones entre las operaciones que se combinan.**
52. Sujeta a los requerimientos de los párrafos 54 y 56, se permite, pero no se requiere, que la entidad resultante presente estados financieros para periodos anteriores a la fecha de la fusión (los párrafos GA64 y GA65 proporcionan guías de aplicación relacionadas). Si una entidad resultante opta por presentar los estados financieros de periodos anteriores a la fecha de la fusión, revelará la información requerida en el párrafo 54(g).

Información a revelar

53. **La entidad resultante revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y efectos financieros de una fusión.**
54. Para cumplir el objetivo del párrafo 53, la entidad resultante revelará la siguiente información para cada fusión que ocurra durante el periodo contable:
- (a) El nombre y una descripción de cada operación que se combina.
 - (b) La fecha de la fusión.
 - (c) Las principales razones para la fusión incluyendo, cuando proceda, la base legal de la fusión.
 - (d) Los importes reconocidos a partir de la fecha de la fusión para cada clase principal de activos y pasivos transferidos.
 - (e) Los ajustes realizados en los importes en libros de los activos y pasivos registrados por cada operación que se combina en la fecha de la fusión:
 - (i) la eliminación del efecto de las transacciones entre las operaciones que se combinan de acuerdo con el párrafo 22; y
 - (ii) el cumplimiento con las políticas contables de la entidad resultante de acuerdo con el párrafo 27.
 - (f) Un análisis de los activos netos/patrimonio, incluyendo los componentes que se presentan por separado, y los ajustes significativos, tales como resultados (ahorro o desahorro) de revaluación reconocidos de acuerdo con los párrafos 37 y 38.
 - (g) Si una entidad resultante opta por presentar estados financieros para periodos anteriores a la fecha de la fusión de acuerdo con el párrafo 52, la entidad resultante revelará la siguiente información para cada operación que se combina:
 - (i) un estado de situación financiera al final del periodo (o periodos) anterior;
 - (ii) un estado de rendimiento financiero del periodo (o periodos) anterior;
 - (iii) un estado de cambios en los activos netos/patrimonio del periodo (o periodos) anterior;
 - (iv) un estado de flujos de efectivo del periodo (o periodos) anterior; y
 - (v) notas, en las que se incluya un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.

La entidad resultante no reexpresará esta información, pero revelará la información sobre la misma base usada en los estados financieros de las operaciones que se combinan. La entidad resultante revelará la base en la que se presenta esta información.

- (h) Si, en el momento en que los estados financieros de la entidad resultante se autorizan para su emisión, la última fecha de presentación de las operaciones que se combinan no es la inmediata anterior a la fecha de la fusión, la entidad resultante revelará la siguiente información:
- (i) Los importes de los ingresos y gastos, y el resultado (ahorro o desahorro) de cada operación que se combina desde la fecha de presentación de las operaciones que se combinan hasta la fecha de la fusión. Los importes de ingresos se analizarán de forma apropiada a las operaciones de la entidad, de acuerdo con el párrafo 108 de la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*. Los importes de gasto se analizarán usando una clasificación basada en la naturaleza de los gastos o de su función dentro de la entidad, la que proporcione información que sea representación fidedigna y más relevante, de acuerdo con el párrafo 109 de la NICSP 1.
 - (ii) Los importes presentados por cada operación que se combina inmediatamente antes de la fecha de la fusión para cada clase de activos y pasivos.
 - (iii) Los importes presentados por cada operación que se combina inmediatamente antes de la fecha de la fusión en los activos netos/patrimonio.

No se requiere que la entidad resultante revele esta información si ha optado por presentar estados financieros para periodos anteriores a la fecha de la fusión como se especifica en el subpárrafo (g) anterior.

55. **La entidad resultante revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen los efectos financieros de los ajustes reconocidos en el periodo corriente sobre el que se informa que estén relacionados con las fusiones que tuvieron lugar en el mismo o en periodos anteriores.**
56. Para cumplir el objetivo del párrafo 55, la entidad resultante revelará la siguiente información:
- (a) Si la contabilización inicial de una fusión está incompleta (véase el párrafo 40) para activos o pasivos concretos y los importes reconocidos en los estados financieros de la fusión, por ello, han sido determinados solo provisionalmente:

- (i) las razones por las que la contabilización inicial de la fusión está incompleta;
 - (ii) los activos o pasivos para los que la contabilización inicial está incompleta; y
 - (iii) la naturaleza y el importe de todos los ajustes del periodo de medición reconocidos durante el periodo contable de acuerdo con el párrafo 43.
- (b) Si los importes de las deudas tributarias condonadas como resultado de los términos de la fusión (véanse los párrafos 33 y 34):
- (i) el importe de las deudas tributarias que fueron condonadas; y
 - (ii) si la entidad resultante es la autoridad fiscal, los detalles del ajuste realizado en las cuentas a cobrar tributarias.
57. Si la información a revelar específicamente requerida por esta y otras NICSP no cumple los objetivos establecidos en los párrafos 53 a 55, la entidad resultante revelará cualquier información adicional que sea necesaria para cumplir esos objetivos.

Contabilización de las adquisiciones

58. **Una adquirente contabilizará cada adquisición mediante la aplicación del método contable de la adquisición.**

El método contable de la adquisición

59. La aplicación del método contable de la adquisición requiere:
- (a) la identificación de la adquirente;
 - (b) determinación de la fecha de la adquisición;
 - (c) el reconocimiento y medición de los activos adquiridos, los pasivos asumidos identificables y cualquier participación no controladora en operación adquirida; y
 - (d) el reconocimiento y medición de la plusvalía, una ganancia o pérdida de una adquisición.

Identificación de la adquirente

60. **Para cada adquisición, la parte de la combinación que obtiene el control de una o más operaciones se identificará como adquirente.**
61. La parte de la combinación que obtiene el control de una o más operaciones se identifica al determinar la clasificación de la combinación del sector público de acuerdo con los párrafos 7, 8 y GA10 a GA18.

Determinación de la fecha de la adquisición

62. **La adquirente resultante identificará la fecha de la adquisición, que es aquélla en la que se obtiene el control de las operaciones adquiridas.**
63. La fecha en la cual la adquirente obtiene el control de la operación adquirida es generalmente aquélla en la que la adquirente transfiere legalmente la contraprestación o adquiere los activos y asume los pasivos de la operación adquirida—la fecha de cierre. Sin embargo, la adquirente puede obtener el control en una fecha anterior o posterior a la fecha de cierre. Por ejemplo, la fecha de adquisición precede a la fecha de cierre si un acuerdo escrito prevé que la adquirente obtenga el control de la operación adquirida en una fecha anterior a la fecha de cierre. Una adquirente considerará todos los hechos y circunstancias pertinentes al identificar la fecha de adquisición.

Reconocimiento y medición de los activos adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en operación adquirida

Principio de reconocimiento

64. **A la fecha de adquisición, la adquirente reconocerá, por separado de cualquier plusvalía reconocida, los activos adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en la operación adquirida. El reconocimiento de los activos recibidos y de los pasivos asumidos identificables estará sujeto a las condiciones especificadas en los párrafos 65 y 66.**

Condiciones de reconocimiento

65. Para cumplir los requisitos de reconocimiento como parte de la aplicación del método de la adquisición, los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables deben cumplir las definiciones de activos y pasivos en el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* en la fecha de adquisición, y poderse medir de forma que observe las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones de la información en los informes financieros con propósito general. Por ejemplo, a la fecha de la adquisición no son pasivos los costos en que la adquirente espera incurrir en el futuro pero no está obligada a tener, para efectuar su plan de abandonar una actividad de una operación adquirida o para terminar el empleo de trabajadores, o para reubicarlos, de la operación adquirida. Por ello, la adquirente no reconocerá esos costos como parte de la aplicación del método de la adquisición. En su lugar, la adquirente reconocerá esos costos en sus estados financieros posteriores a la combinación de acuerdo con otras NICSP.
66. Además, para cumplir las condiciones para el reconocimiento como parte de la aplicación del método de la adquisición, los activos adquiridos y los pasivos asumidos identificables deben ser parte de lo que la adquirente y la operación

adquirida (o sus anteriores propietarios) intercambiaron en la transacción de la adquisición y no el resultado de transacciones separadas. La adquirente aplicará las guías de los párrafos 109 a 111 para determinar qué activos adquiridos o pasivos asumidos son parte del intercambio por la operación adquirida y cuáles, si los hubiera, son el resultado de transacciones separadas a ser contabilizadas de acuerdo con su naturaleza y las NICSP aplicables.

67. La aplicación por parte de la adquirente del principio y de las condiciones de reconocimiento puede dar lugar a la contabilización de algunos activos y pasivos que la operación adquirida no haya reconocido previamente como tales en sus estados financieros. Por ejemplo, la adquirente reconocerá los activos intangibles identificables adquiridos, tales como un nombre comercial, una patente o una relación con un cliente, que la operación adquirida no reconoció como activos en sus estados financieros porque los desarrolló internamente y cargó los costos relacionados como gastos.
68. Los párrafos GA72 a GA84 proporcionan guías sobre el reconocimiento de arrendamientos operativos y activos intangibles. Los párrafos 76 a 82 especifican los tipos de activos y pasivos identificables que incluyen partidas para las que esta Norma proporciona excepciones limitadas del principio y condiciones del reconocimiento.

Clasificación o designación de activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una adquisición

69. **A la fecha de la adquisición, la adquirente clasificará o designará los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos según sea necesario para la aplicación posterior de otras NICSP. La adquirente efectuará esas clasificaciones o designaciones sobre la base de los términos del acuerdo vinculante (incluyendo términos contractuales), de las condiciones económicas, de sus políticas contables o de operación y de otras condiciones pertinentes tal como existan en la fecha de la adquisición.**
70. En algunas situaciones, las NICSP proporcionan una contabilización diferente dependiendo de la forma en que una entidad clasifica o designa un activo o pasivo concreto. Ejemplos de clasificaciones o designaciones que la adquirente hará sobre la base de las correspondientes condiciones tal como existían en la fecha de la adquisición incluyen, pero no se limitan, a:
- (a) la clasificación de activos y pasivos financieros concretos medidos a valor razonable o al costo amortizado, de acuerdo con la NICSP 29;
 - (b) la designación de un instrumento derivado como un instrumento de cobertura de acuerdo con la NICSP 29; y
 - (c) la evaluación de si un derivado implícito debe separarse del contrato anfitrión de acuerdo con la NICSP 29 (que es una cuestión de “clasificación”, según el uso dado por esta Norma a ese término).

71. Esta Norma proporciona dos excepciones al principio incluido en el párrafo 69:
- (a) la clasificación de un acuerdo de arrendamiento como un arrendamiento operativo o como un arrendamiento financiero de acuerdo con la NICSP 13 *Arrendamientos*; y
 - (b) la clasificación de un contrato como contrato de seguro de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional aplicable que tratan los contratos de seguro.

La adquirente clasificará esos acuerdos vinculantes sobre la base de las condiciones y de otros factores al comienzo del acuerdo vinculante (o, si las condiciones del acuerdo vinculante han sido modificadas de una manera que cambiaría su clasificación, a la fecha de esa modificación, que puede ser la de adquisición).

Principio de medición

72. **La adquirente medirá los activos adquiridos y los pasivos asumidos identificables a sus valores razonables a la fecha de su adquisición.**
73. Para cada adquisición, la adquirente medirá a la fecha de adquisición los componentes de las participaciones no controladoras en la operación adquirida que son participaciones en la propiedad actuales y que otorgan a sus tenedores el derecho a una participación proporcional en los activos netos de la entidad en el caso de liquidación:
- (a) valor razonable; o
 - (b) la participación proporcional de los instrumentos de propiedad actuales en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la operación adquirida.

Todos los demás componentes de las participaciones no controladoras se medirán al valor razonable en sus fechas de adquisición, a menos que se requiera otra base de medición por las NICSP.

74. Los párrafos 78 a 84 especifican los tipos de activos y pasivos identificables que incluyen partidas para las que esta Norma proporciona excepciones limitadas del principio de medición.

Excepciones a los principios de reconocimiento o medición

75. Esta Norma proporciona excepciones limitadas a sus principios de reconocimiento y medición. Los párrafos 76 a 84 especifican tanto las partidas concretas para las que se establecen excepciones como la naturaleza de éstas. La adquirente contabilizará esas partidas aplicando los requerimientos de los párrafos 76 a 84, lo que hará que algunas partidas sean:
- (a) Reconocidas ya sea aplicando condiciones de reconocimiento adicionales a las de los párrafos 65 y 66 o aplicando los requerimiento

de otras NICSP, lo que dará resultados diferentes a los obtenidos mediante la aplicación de las condiciones y del principio de reconocimiento.

- (b) Medidas por importes distintos de sus valores razonables a la fecha de adquisición.

Excepción al principio de reconocimiento

Pasivos contingentes

76. La NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* define un pasivo contingente como:

- (a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada solo porque sucedan, o no sucedan, uno o más sucesos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o
- (b) una obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
 - (i) no es probable que sea requerida una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio, estableciendo una obligación; o
 - (ii) el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

77. El requerimiento de la NICSP 19 no se aplicará para determinar qué pasivos contingentes se han de reconocer en la fecha de la adquisición. En su lugar la adquirente reconocerá en la fecha de la adquisición un pasivo contingente asumido en una adquisición en el momento en que se transfiere la contraprestación si es una obligación presente que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda medirse con fiabilidad¹. Por ello, en contra de la NICSP 19, la adquirente reconocerá un pasivo contingente asumido en una adquisición en el momento en que se transfiere la contraprestación en la fecha de la adquisición, incluso cuando no sea probable que para cancelar la obligación vaya a requerirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio. El párrafo 115 proporciona guías sobre la contabilización posterior de pasivos contingentes.

Excepciones a los principios de reconocimiento y medición

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

Impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la fusión)

78. Las adquisiciones por una entidad del sector público pueden dar lugar a que una autoridad fiscal condone los importes debidos de impuestos como parte de los términos de la adquisición. La adquirente no reconocerá ninguna partida tributaria que se condone como resultado de los términos de la adquisición (los párrafos GA85 y GA87 proporcionan guías de aplicación relacionadas).
79. La adquirente reconocerá y medirá las partidas tributarias restantes incluidas en una adquisición o que surjan de ésta de acuerdo con la normativa internacional o nacional de contabilidad correspondiente que trate de los impuestos a las ganancias. La entidad adquirente reconocerá y medirá el ingreso restante de la tributación incluido en la adquisición o que surja de ésta de acuerdo con el NICSP 23.

Beneficios a los empleados

80. La adquirente reconocerá y medirá un pasivo (o un activo, si lo hubiera) relacionado con acuerdos de beneficios a los empleados de la operación adquirida de acuerdo con la NICSP 39.

Activos de indemnización

81. En una adquisición, el vendedor puede indemnizar contractualmente a la adquirente por el resultado de una contingencia o de una incertidumbre relacionada con el total o con parte de un determinado activo o pasivo. Por ejemplo, el vendedor puede indemnizar a la adquirente por pérdidas superiores a un determinado importe de un pasivo que surja de una contingencia en particular; en otras palabras, el vendedor garantizará que el pasivo de la adquirente no excederá un determinado importe. Como resultado, la adquirente obtendrá un activo de indemnización. La adquirente reconocerá un activo de indemnización al mismo tiempo que reconozca la partida de indemnización y lo medirá sobre la misma base que ésta, sujeto a la necesidad de establecer una corrección de valor por importes incobrables. Por ello, si la indemnización está relacionada con un activo o pasivo que se reconoce a la fecha de la adquisición y se mide por su valor razonable a esa fecha, la adquirente reconocerá el activo de indemnización a la fecha de la adquisición, medido a su valor razonable de su fecha de adquisición. En un activo de indemnización medido a valor razonable, los efectos de la incertidumbre respecto a los flujos de efectivo futuros debidos a consideraciones de cobrabilidad están incluidos en la medida del valor razonable y no es necesaria una corrección de valor por separado (el párrafo GA88 proporciona guías de aplicación relacionadas).
82. En algunas circunstancias, la indemnización puede estar relacionada con un activo o con un pasivo que es una excepción a los principios de reconocimiento o medición. Por ejemplo, una indemnización puede estar relacionada con un pasivo contingente que no se reconoce a la fecha de la adquisición porque su valor razonable a esa fecha no puede medirse con fiabilidad. De forma

alternativa, una indemnización puede estar relacionada con un activo o un pasivo (por ejemplo, uno que proceda de un beneficio a empleados) que se mida sobre una base distinta al valor razonable en la fecha de la adquisición. En estas circunstancias, el activo de indemnización deberá reconocerse y medirse utilizando supuestos coherentes con los que se utilicen para medir la partida indemnizada, sujeto a la evaluación por la administración de la cobrabilidad del activo de indemnización y de cualquier limitación contractual sobre el importe indemnizado. El párrafo 116 proporciona guías sobre la contabilización posterior de un activo de indemnización.

Excepción al principio de medición

Derechos readquiridos

83. La adquirente medirá el valor de un derecho readquirido reconocido como un activo intangible basándose en el término restante del acuerdo vinculante, independientemente de si los participantes del mercado considerarían renovaciones de los acuerdos vinculantes potenciales al medir su valor razonable. Los párrafos GA79 y GA80 proporcionan guías de aplicación adicionales.

Transacciones con pagos basados en acciones

84. La adquirente medirá un pasivo o un instrumento de patrimonio relacionado con transacciones con pagos basados en acciones de la operación adquirida o la sustitución de las transacciones con pagos basados en acciones de la operación adquirida por transacciones con pagos basados en acciones de la adquirente de acuerdo con la norma internacional o nacional de contabilidad correspondiente que trata los pagos basados en acciones.

Reconocimiento y medición de la plusvalía o una ganancia por una compra en términos muy ventajosos

85. **La adquirente reconocerá una plusvalía en la fecha de la adquisición medida como el exceso del apartado (a) sobre el (b) siguientes, sujeta a los requerimientos del párrafo 86:**
- (a) **La suma de:**
 - (i) **la contraprestación transferida medida de acuerdo con esta Norma que, generalmente, requiere que sea el valor razonable en la fecha de la adquisición (véase el párrafo 95);**
 - (ii) **el importe de cualquier participación no controladora en la operación adquirida medida de acuerdo con esta Norma; y**
 - (iii) **en una adquisición llevada a cabo por etapas (véanse los párrafos 99 y 100), el valor razonable en la fecha de**

adquisición de la participación anteriormente tenida por la adquirente en el patrimonio de la operación adquirida.

- (b) **El neto de los importes en la fecha de la adquisición de los activos adquiridos y de los pasivos asumidos identificables, medidos de acuerdo con esta Norma.**

86. **La adquirente reconocerá la plusvalía solo en la medida en que la adquisición dé lugar a:**

- (a) **la generación de entradas de efectivo (tales como la adquisición de una operación generadora de efectivo); y/o**
- (b) **una reducción en las salidas de efectivo de la adquirente.**

Una adquirente reconocerá cualquier exceso posterior de (a) sobre (b) del párrafo 85 anterior como una pérdida en el resultado (ahorro o desahorro). El párrafo GA93 proporciona guías de aplicación adicionales.

87. En una adquisición en la que la adquirente y la operación adquirida (o sus propietarios anteriores) intercambian solo participaciones en el patrimonio, el valor razonable a la fecha de adquisición de los instrumentos de patrimonio de la operación adquirida se pueda medir con mayor fiabilidad que el valor razonable a la fecha de adquisición de las participaciones en el patrimonio de la adquirente. Si es así, la adquirente determinará el importe de la plusvalía utilizando el valor razonable en la fecha de adquisición de los instrumentos de patrimonio de la operación adquirida en lugar del valor razonable en la fecha de adquisición de las participaciones en el patrimonio transferidas. Para determinar el importe de la plusvalía en una adquisición en la que no se transfiere una contraprestación, la adquirente utilizará el valor razonable de su participación en la adquirida en la fecha de adquisición en lugar del valor razonable en la fecha de adquisición de la contraprestación transferida (párrafo 85(a)(i)). El párrafo GA94 proporciona guías de aplicación adicionales.

Compras en términos muy ventajosos

- 88. En ocasiones, en una combinación del sector público clasificada como una adquisición, una adquirente realizará una compra en términos muy ventajosos, que es una adquisición en la que el importe del párrafo 85(b) supera la suma de los importes especificados en el párrafo 85(a). Si ese exceso se mantiene después de aplicar los requerimientos del párrafo 90, la adquirente reconocerá la ganancia resultante en el resultado (ahorro o desahorro) en la fecha de adquisición. La ganancia se atribuirá a la adquirente.
- 89. Una compra en condiciones muy ventajosas puede suceder, por ejemplo, en una adquisición que es una venta forzada en la que el vendedor actúa bajo coacción económica. Sin embargo, las excepciones sobre el reconocimiento o la medición de partidas concretas tratadas en los párrafos 76 a 84 pueden también

resultar en el reconocimiento de una ganancia (o cambiar el importe de una ganancia reconocida) por una compra en condiciones muy ventajosas.

90. Antes de reconocer una ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas, la adquirente evaluará nuevamente si ha identificado correctamente todos los activos adquiridos y todos los pasivos asumidos y reconocerá cualesquiera activos adicionales que sean identificados en esta revisión. La adquirente revisará entonces los procedimientos utilizados para medir los importes que esta Norma requiere que se reconozcan en la fecha de adquisición para todas las partidas siguientes:
- (a) los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos;
 - (b) la participación no controladora en la operación adquirida, si la hubiera;
 - (c) para una adquisición realizada por etapas, la participación en el patrimonio de la operación adquirida previamente mantenida por la adquirente; y
 - (d) la contraprestación transferida.

El objetivo de la revisión es asegurar que las mediciones reflejan adecuadamente la consideración de toda la información disponible en la fecha de la adquisición.

91. En el sector público, en ocasiones, una entidad obtiene el control de una operación en una transacción sin contraprestación en la que transfiere la contraprestación que no es aproximadamente igual al valor razonable de la operación adquirida. Estas circunstancias incluyen, pero no se limitan a:
- (a) incautaciones compensadas de operaciones o entidades; y
 - (b) la transferencia de una operación a la adquirente por un donante por una contraprestación simbólica.

92. Si la esencia económica de una combinación del sector público es la de una adquisición, estas adquisiciones sin contraprestación se tratan como compras en condiciones muy ventajosas y se contabilizan de acuerdo con los párrafos 88 a 90.

Una adquisición sin contraprestación sin la transferencia de contraprestación

93. En el sector público, en ocasiones, una entidad obtiene el control de una operación en una transacción sin contraprestación en la que no transfiere contraprestación. Estas circunstancias incluyen, pero no se limitan a:
- (a) Las incautaciones no compensadas de operaciones o entidades (también conocidas como nacionalizaciones forzosas).
 - (b) La transferencia de una operación a una entidad por un donante sin contraprestación. Estas transferencias pueden tomar la forma de un legado.

y

- (c) La transferencia a la entidad de una operación que tiene pasivos netos. La entidad puede aceptar la transferencia de los pasivos netos para impedir el cese de la operación. Estas transacciones son, en ocasiones, conocidas como "rescates".

94. Si la esencia económica de la combinación del sector público es la de una adquisición, la adquirente que obtiene el control de una operación adquirida en una transacción sin contraprestación en la que no transfiere contraprestación no reconoce plusvalía. La adquirente reconoce una ganancia o pérdida en el resultado (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 86.

Contraprestación transferida

95. La contraprestación transferida en una adquisición deberá medirse a su valor razonable, que deberá calcularse como la suma de los valores razonables en la fecha de adquisición de los activos transferidos por la adquirente, de los pasivos incurridos por ella con los anteriores propietarios de la operación adquirida y de las participaciones en el patrimonio emitidas por la adquirente. (Sin embargo, toda porción de incentivos con pagos basados en acciones de la adquirente, intercambiada por incentivos mantenidos por los empleados de la operación adquirida, que esté incluida en la contraprestación transferida en la adquisición deberá medirse de acuerdo con el párrafo 84 y no por el valor razonable). Son ejemplos de formas potenciales de contraprestación el efectivo, otros activos, una operación o una entidad controlada de la adquirente, contraprestaciones contingentes, instrumentos de patrimonio ordinarios o preferentes, opciones, certificados de opción para suscribir títulos (warrants) y participaciones de miembros de entidades mutualistas.

96. La contraprestación transferida puede incluir activos o pasivos de la adquirente que tengan un importe en libros que difiera de sus valores razonables en la fecha de adquisición (por ejemplo activos no monetarios o una operación de la adquirente). Si así fuera, la adquirente medirá nuevamente los activos transferidos o pasivos a sus valores razonables en la fecha de la adquisición y reconocerá las ganancias o pérdidas resultantes, si las hubiera, en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, algunas veces los activos o pasivos transferidos permanecen en la entidad combinada tras la adquisición (por ejemplo, porque los activos o pasivos se transfirieron a la operación adquirida y no a sus anteriores propietarios), y la adquirente, por ello, retiene el control sobre ellos. En esa situación, la adquirente medirá esos activos y pasivos por sus importes en libros inmediatamente antes de la fecha de adquisición y no reconocerá una ganancia o pérdida en el resultado (ahorro o desahorro) sobre activos o pasivos que controla tanto antes como después de la adquisición.

Contraprestación contingente

97. La contraprestación que la adquirente transfiera a cambio de la operación adquirida incluye cualquier activo o pasivo que proceda de un acuerdo de contraprestación contingente (véase el párrafo 95). La adquirente reconocerá a la fecha de adquisición el valor razonable de la contraprestación contingente como parte de la contraprestación transferida a cambio de la operación adquirida.
98. La adquirente clasificará una obligación de pagar una contraprestación contingente que cumple la definición de un instrumento financiero como pasivo financiero o como un componente de los activos netos/patrimonio basándose en las definiciones de instrumentos de patrimonio y de pasivo financiero incluidas en el párrafo 9 de la NICSP 28. La adquirente clasificará como un activo un derecho a la devolución de contraprestaciones previamente transferidas si se cumplen determinadas condiciones. El párrafo 117 proporciona guías sobre la contabilización posterior de la contraprestación contingente.

Una adquisición realizada por etapas

99. Algunas veces, una adquirente obtiene el control de una operación adquirida en la que tenía una participación en el patrimonio inmediatamente antes de la fecha de la adquisición. Por ejemplo, a 31 de diciembre de 20X1, la Entidad A posee un 35 por cien de participación no controladora en la Entidad B. En esa fecha, la Entidad A compra una participación adicional del 40 por cien en la Entidad B, lo que le da el control sobre esta entidad. Esta Norma denomina esta transacción como una adquisición realizada por etapas, que también se denomina algunas veces como adquisición por pasos.
100. En una adquisición realizada por etapas, la adquirente medirá nuevamente su participación previa en el patrimonio de la operación adquirida por su valor razonable a la fecha de adquisición y reconocerá la ganancia o pérdida resultante, si la hubiera, en el resultado (ahorro o desahorro) o en los activos netos/patrimonio según proceda. En periodos anteriores sobre los que se informa, la adquirente pudo haber reconocido en los activos netos/patrimonio los cambios en el valor de su participación en el patrimonio de la operación adquirida. Si así fuera, el importe que fue reconocido en los activos netos/patrimonio deberá reconocerse sobre la misma base que se requeriría si la adquirente hubiera dispuesto directamente de la anterior participación mantenida en el patrimonio.

Guías adicionales para la aplicación del método de la adquisición si una adquisición se realiza a través de cambios en los derechos de voto, solo mediante contrato, y circunstancias similares en las que no se transfiere contraprestación

Una adquisición realizada a través de cambios en los derechos de voto, solo mediante contrato, y circunstancias similares que no conllevan la transferencia de contraprestación

101. Algunas veces, una adquirente obtiene el control de una operación adquirida sin la transferencia de una contraprestación. El método contable de la adquisición para una adquisición se aplica a las combinaciones del sector público. Estas circunstancias incluyen:
- (a) La operación adquirida recompra un número suficiente de sus propias acciones de modo que una inversora existente (la adquirente) obtiene el control.
 - (b) La caducidad de derechos de veto minoritarios que anteriormente impedían a la adquirente controlar una operación adquirida en la que la primera tenía la mayoría de los derechos de voto.
 - (c) La adquirente y la operación adquirida acuerdan combinar sus operaciones solo mediante un contrato. La adquirente no transfiere ninguna contraprestación a cambio del control de una operación adquirida y no mantiene participaciones en el patrimonio en la operación adquirida, ni en la fecha de adquisición ni con anterioridad.
102. En una adquisición realizada solo mediante un contrato, la adquirente atribuirá a los propietarios de la operación adquirida el importe de los activos netos de ésta última reconocido de acuerdo con esta Norma. En otras palabras, las participaciones en el patrimonio cuantificables en la operación adquirida tenidas por otras partes distintas de la adquirente son una participación no controladora en los estados financieros de la adquirente posteriores a la adquisición, incluso si el resultado es que todas las participaciones en el patrimonio cuantificables de la operación adquirida se atribuyen a participaciones no controladoras.

Periodo de medición

103. **Si la contabilización inicial de una adquisición está incompleta al final del periodo sobre el que se informa en el que la adquisición ocurre, la adquirente informará en sus estados financieros sobre los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta. Durante el periodo de medición, la adquirente ajustará retroactivamente los importes provisionales reconocidos en la fecha de la adquisición para reflejar la nueva información obtenida sobre hechos y circunstancias que existan a la fecha de la adquisición y que, si hubieran sido conocidos, habrían afectado a la medición de los importes reconocidos en esa fecha.**

Durante el periodo de medición la adquirente también reconocerá activos o pasivos adicionales si obtiene nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición y que, si hubieran sido conocidos, habrían dado lugar al reconocimiento de esos activos y pasivos a esa fecha. El periodo de medición terminará tan pronto como la adquirente reciba la información que estuviera buscando sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición o concluya que no se puede obtener más información. Sin embargo, el periodo de medición no excederá de un año a partir de la fecha de adquisición.

104. El periodo de medición es aquél posterior a la fecha de adquisición durante el cual la adquirente puede ajustar los importes provisionales reconocidos en una adquisición. El periodo de medición proporciona a la adquirente un plazo razonable para obtener la información necesaria para identificar y medir, a la fecha de la adquisición las siguientes partidas y con los requerimientos de esta Norma:
- (a) los activos adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en la operación adquirida;
 - (b) la contraprestación transferida a la operación adquirida (o el otro importe utilizado para medir la plusvalía);
 - (c) en una adquisición realizada en etapas, la participación en el patrimonio de la operación adquirida anteriormente tenida por la adquirente; y
 - (d) la plusvalía resultante, pérdida, o la ganancia por una compra realizada en condiciones muy ventajosas.
105. La adquirente considerará todos los factores pertinentes para determinar si la información obtenida tras la fecha de la adquisición debería dar lugar a un ajuste en los importes provisionales reconocidos o si esa información procede de sucesos ocurridos después de la fecha de la adquisición. Los factores pertinentes incluyen la fecha en que se obtuvo la información adicional y si la adquirente puede identificar una razón para un cambio en los importes provisionales. La información que se obtiene poco después de la fecha de la adquisición tiene mayor probabilidad de reflejar circunstancias existentes en la fecha de la adquisición que la obtenida varios meses después. Por ejemplo, la venta de un activo a un tercero poco después de la fecha de la adquisición por un importe que difiere significativamente de su valor razonable provisional medido para esa fecha es probable que indique un error en el importe provisional, a menos que pueda identificarse un suceso entre un momento y el otro que haya cambiado su valor razonable.
106. La adquirente reconocerá un incremento (disminución) en el importe provisional reconocido para un activo identificable (pasivo) por medio de una disminución (incremento) en la plusvalía. Sin embargo, la nueva información obtenida durante el periodo de medición puede dar lugar, algunas veces, a un

ajuste del importe provisional de más de un activo o pasivo. Por ejemplo, la adquirente puede haber asumido un pasivo para pagar daños relacionados con un accidente en una de las instalaciones de la operación adquirida, total o parcialmente cubierta por la póliza de seguros de responsabilidad de ésta. Si la adquirente obtiene nueva información durante el periodo de medición sobre el valor razonable en la fecha de adquisición de ese pasivo, el ajuste de la plusvalía que proceda de un cambio en el importe provisional reconocido para el pasivo sería compensado (en todo o en parte) por el ajuste que corresponda de la plusvalía que proceda de un cambio en el importe provisional reconocido por el derecho por cobrar de la aseguradora por la reclamación.

107. Durante el periodo de medición, la adquirente reconocerá ajustes del importe provisional como si la contabilización de la adquisición hubiera sido completada en la fecha de la adquisición. Así, la adquirente revisará en la medida en que sea necesario, la información comparativa presentada en los estados financieros de periodos anteriores, lo que incluye la realización de cambios en la depreciación, amortización u otros con efectos sobre el resultado reconocidos para completar la contabilización inicial.
108. Tras el periodo de medición, la adquirente sólo revisará la contabilidad de una adquisición para corregir un error de acuerdo con la NICSP 3.

Determinación de lo que es parte de la transacción de adquisición

109. **La adquirente y la operación adquirida pueden tener una relación preexistente u otro acuerdo anterior a las negociaciones para el comienzo de la adquisición, o pueden llevar a cabo un acuerdo durante las negociaciones que esté separado de la adquisición. En cualquiera de las dos situaciones, la adquirente identificará cualquier importe que no forme parte de lo que la adquirente y la operación adquirida (o sus anteriores propietarios) intercambian en la adquisición, es decir importes que no son parte del intercambio por la operación adquirida. La adquirente sólo reconocerá como parte de la aplicación del método de la adquisición la contraprestación transferida por la operación adquirida y los activos adquiridos y pasivos asumidos en el intercambio por la operación adquirida. Las transacciones separadas deberán contabilizarse de acuerdo con las NICSP que correspondan.**
110. Es probable que una transacción realizada por la adquirente o en nombre de ella o principalmente en beneficio de ésta o de la entidad combinada, y no fundamentalmente en beneficio de la operación adquirida (o sus anteriores propietarios) antes de la adquisición, sea una transacción separada. Los siguientes son ejemplos de transacciones separadas a las que no se les debe aplicar el método de la adquisición:
 - (a) una transacción que, de hecho, cancela relaciones preexistentes entre la adquirente y la operación adquirida;

- (b) una transacción que remunera a los empleados o a los anteriores propietarios de la operación adquirida por servicios futuros; y
- (c) una transacción que reembolsa a la operación adquirida o a sus anteriores propietarios por el pago de los costos de la adquirente relacionados con la adquisición.

Los párrafos GA99 a GA106 proporcionan guías de aplicación adicionales.

Costos relacionados con la adquisición

111. Son costos relacionados con la adquisición aquellos en que incurre la adquirente para llevar a cabo una adquisición. Estos costos incluyen los honorarios de búsqueda; asesoramiento, jurídicos, contable, de valoración y otros honorarios profesionales o de consultoría; costos generales de administración, incluyendo los de mantener un departamento interno de adquisiciones; y costos de registro y emisión de títulos de deuda y de patrimonio. La adquirente contabilizará los costos relacionados con la adquisición como gastos en los periodos en que los costos se hayan incurrido y los servicios se hayan recibido, con una excepción. Los costos de emisión de deuda o títulos de patrimonio se reconocerán de acuerdo con la NICSP 28 y la NICSP 29.

Medición y contabilización posterior

112. **En general, una adquirente medirá y contabilizará posteriormente los activos adquiridos, los pasivos asumidos o incurridos y los instrumentos de patrimonio emitidos en una adquisición de acuerdo con otras NICSP aplicables a esas partidas, dependiendo de su naturaleza. Sin embargo, esta Norma proporciona guías sobre la medición y contabilización de los siguientes activos adquiridos, pasivos asumidos o incurridos e instrumentos de patrimonio emitidos en una adquisición:**

- (a) **derechos readquiridos;**
- (b) **pasivos contingentes reconocidos en la fecha de la adquisición;**
- (c) **activos de indemnización**
- (d) **contraprestación contingente; e**
- (e) **impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la adquisición).**

Los párrafos GA107 y GA108 proporcionan guías de aplicación adicionales.

Derechos readquiridos

113. Una licencia o derecho similar, anteriormente concedida por una operación que se combina a otra operación que se combina y reconocida como un activo intangible se amortizará a lo largo del periodo restante del acuerdo vinculante

en el que se concedió el derecho, si el derecho se concedió por un periodo finito. Si el derecho se concedió por un periodo indefinido, la entidad resultante comprobará el derecho por deterioro de valor al menos anualmente, y siempre que haya una indicación de que el derecho pueda estar deteriorado. Una adquirente que posteriormente venda a un tercero un derecho readquirido, incluirá el importe en libros del activo intangible al determinar la ganancia o pérdida de la venta.

Transferencias, préstamos en condiciones favorables y beneficios similares recibidos por una adquirente u operación adquirida sobre la base de los criterios que podrían cambiar como resultado de una adquisición

114. Una transferencia, préstamo en condiciones favorables y beneficios similares anteriormente recibidos por una adquirente o una operación adquirida sobre la base de los criterios que cambien como resultado de una adquisición, se evaluarán nuevamente de forma prospectiva de acuerdo con otras NICSP (los párrafos GA109 a GA111 proporcionan guías de aplicación relacionadas).

Pasivos contingentes

115. Tras el reconocimiento inicial y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, la adquirente medirá un pasivo contingente reconocido en una adquisición al mayor de:
- (a) el importe que se reconocería de acuerdo con la NICSP 19; y
 - (b) el importe reconocido inicialmente menos, cuando sea aplicable, la amortización acumulada reconocida de acuerdo con la NICSP 9 *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*.

Este requerimiento no se aplicará a contratos contabilizados de acuerdo con la NICSP 29.

Activos de indemnización

116. Al final de cada periodo posterior sobre el que se informe, la adquirente medirá un activo de indemnización que fue reconocido en la fecha de adquisición sobre la misma base que el pasivo o activo indemnizado, sujeto a cualesquiera limitaciones contractuales sobre su importe y, para un activo de indemnización que no se mida posteriormente por su valor razonable, a la evaluación de la dirección sobre su cobrabilidad. La adquirente dará de baja en cuentas el activo de indemnización únicamente cuando lo cobre, lo venda o pierda de cualquier otra forma el derecho sobre él.

Contraprestación contingente

117. Algunos cambios en el valor razonable de una contraprestación contingente que la adquirente reconozca después de la fecha de la adquisición pueden ser el resultado de información adicional que la adquirente obtenga después de esa

fecha sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición. Estos cambios son ajustes del periodo de medición de acuerdo con los párrafos 103 a 107. Sin embargo, los cambios que procedan de sucesos ocurridos tras la fecha de la adquisición, tales como cumplir un objetivo de ganancias, alcanzar un precio por acción determinado o alcanzar un hito en un proyecto de investigación y desarrollo, no son ajustes del periodo de medición. La adquirente contabilizará los cambios en el valor razonable de una contraprestación contingente que no sean ajustes del periodo de medición de la forma siguiente:

- (a) Las contraprestaciones contingentes clasificadas como un componente de los activos netos/patrimonio no deberán medirse nuevamente y su liquidación posterior deberá contabilizarse dentro de los activos netos/patrimonio.
- (b) Otras contraprestaciones contingentes que:
 - (i) Se encuentren dentro del alcance de la NICSP 29, deberán medirse por su valor razonable en la fecha de presentación y los cambios en el valor razonable se reconocerán en el resultado del periodo (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29.
 - (ii) No se encuentren dentro del alcance de la NICSP 29, deberán medirse por su valor razonable, en la fecha de presentación y los cambios en el valor razonable se reconocerán en el resultado del periodo (ahorro o desahorro).

Impuestos a las ganancias (si no están incluidos en los términos de la fusión)

118. Las adquisiciones que implican entidades del sector público pueden dar lugar a que una autoridad fiscal condone los importes de impuestos después de la adquisición. La adquirente contabilizará los impuestos condonados de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional correspondiente que trate el impuesto a las ganancias.

Información a revelar

119. **La adquirente revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y efectos financieros de una adquisición que haya efectuado, ya sea:**
- (a) **durante el periodo corriente sobre el que se informa; o**
 - (b) **después del final del periodo contable pero antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión.**
120. Para cumplir el objetivo del párrafo 119, la adquirente revelará la siguiente información para cada adquisición que ocurra durante el periodo contable:
- (a) El nombre y una descripción de cada operación adquirida.

- (b) La fecha de la adquisición.
- (c) El porcentaje de participaciones en el patrimonio o equivalente adquirido.
- (d) Las principales razones para la adquisición y una descripción de la forma en que la adquirente obtiene el control de la operación adquirida incluyendo, cuando proceda, la base legal para la adquisición.
- (e) Una descripción cualitativa de los factores que constituyen la plusvalía reconocida, tales como sinergias esperadas de combinar las operaciones de la operación adquirida y la adquirente, activos intangibles que no cumplen las condiciones para su reconocimiento por separado u otros factores.
- (f) El valor razonable en la fecha de adquisición del total de la contraprestación transferida y el valor razonable en la fecha de adquisición de cada clase principal de contraprestación, tales como:
 - (i) efectivo;
 - (ii) otros activos tangibles o intangibles, incluyendo una operación o una entidad controlada de la adquirente;
 - (iii) pasivos incurridos, por ejemplo, un pasivo por contraprestación contingente; y
 - (iv) participaciones en el patrimonio de la adquirente, incluyendo el número de instrumentos o participaciones emitidas o a emitir y el método de medición del valor razonable de esos instrumentos o participaciones.
- (g) Para los acuerdos por contraprestaciones contingentes y los activos de indemnización:
 - (i) el importe reconocido en la fecha de la adquisición;
 - (ii) una descripción de los acuerdos y la base para determinar el importe del pago; y
 - (iii) una estimación del rango de resultados (sin descontar) o, si éste no puede estimarse, la revelación de esa circunstancia y de las razones por las que no puede estimarse. Si el importe máximo del pago es ilimitado, la adquirente revelará ese hecho.
- (h) Para las cuentas por cobrar adquiridas:
 - (i) el valor razonable de las cuentas por cobrar;
 - (ii) los importes brutos por cobrar de acuerdo con un acuerdo vinculante; y

- (iii) la mejor estimación en la fecha de la adquisición de los flujos de efectivos según un acuerdo vinculante que no se espera cobrar.

La información a revelar deberá proporcionarse por clase principal de cuenta por cobrar, tales como, préstamos, arrendamientos financieros directos y cualquier otra clase de cuentas por cobrar.

- (i) Los importes reconocidos a partir de la fecha de la adquisición para cada clase principal de activos adquiridos y pasivos asumidos.
- (j) Para cada pasivo contingente reconocido de acuerdo con el párrafo 77, la información requerida en el párrafo 98 de la NICSP 19. Cuando un pasivo contingente no se reconozca porque su valor razonable no puede medirse con fiabilidad, la adquirente revelará:
 - (i) la información requerida por el párrafo 100 de la NICSP 19; y
 - (ii) las razones por las que el pasivo no puede medirse con fiabilidad.
- (k) El importe total de la plusvalía que se espera que sea deducible para propósitos fiscales.
- (l) Para las transacciones que se reconozcan de forma separada de la adquisición de activos y de la asunción de pasivos en la adquisición de acuerdo con el párrafo 109:
 - (i) una descripción de cada transacción;
 - (ii) la forma en que la adquirente contabilizó cada transacción;
 - (iii) el importe reconocido para cada transacción y la partida de los estados financieros en que se reconoce cada importe; y
 - (iv) cuando la transacción sea la liquidación efectiva de una relación preexistente, el método utilizado para determinar el importe de dicha liquidación.
- (m) La información sobre transacciones reconocidas requeridas por (l) incluirá el importe de los costos relacionados con la adquisición y, de forma separada, el importe de esos costos reconocidos como un gasto y la partida o partidas del estado del rendimiento financiero en el que se reconocen esos gastos. También deberá revelarse el importe de cualquier costo de emisión no reconocido como un gasto y la forma en que fueron reconocidos.
- (n) En una adquisición en la que se reconoce una pérdida en el resultado (ahorro o desahorro) (véase el párrafo 86):
 - (i) el importe de cualquier pérdida reconocida de acuerdo con el párrafo 86 y la partida del estado del rendimiento financiero en el que se la ha reconocido; y

- (ii) una descripción de las razones por las que la transacción ocasionó una pérdida.
- (o) En una compra en condiciones muy ventajosas (véanse los párrafos 88 a 90):
 - (i) el importe de cualquier ganancia reconocida de acuerdo con el párrafo 88 y la partida del estado del rendimiento financiero en el que se la ha reconocido; y
 - (ii) una descripción de las razones por las que la transacción ocasionó una ganancia.
- (p) Para cada adquisición en la que la adquirente mantiene menos del 100 por cien de las participaciones en la propiedad cuantificables o equivalente en la operación adquirida en la fecha de la adquisición:
 - (i) el importe de la participación no controladora en la operación adquirida reconocido en la fecha de la adquisición y la base de medición aplicada a ese importe; y
 - (ii) para cada participación no controladora en una operación adquirida medida a valor razonable, las técnicas de valoración y datos de entrada significativos utilizados para medir ese valor.
- (q) En una adquisición realizada por etapas:
 - (i) el valor razonable en la fecha de la adquisición de las participaciones en el patrimonio en la operación adquirida mantenidas por la adquirente inmediatamente antes de la fecha de la adquisición; y
 - (ii) el importe de cualquier ganancia o pérdida reconocida procedente de la nueva medición a valor razonable de la participación en el patrimonio de la operación adquirida mantenida por la adquirente antes de la adquisición (véase el párrafo 100) y la partida del estado del rendimiento financiero en la que está reconocida esa ganancia o pérdida.
- (r) La siguiente información:
 - (i) los importes de ingresos y gastos, y el resultado (ahorro o desahorro) de la operación adquirida desde la fecha de la adquisición incluidos en el estado del rendimiento financiero consolidado para el periodo sobre el que se informa; y
 - (ii) el ingreso y gasto y el resultado (ahorro o desahorro) de la entidad combinada para el periodo corriente sobre el que se informa, como si la fecha de adquisición para todas las adquisiciones que tuvieron lugar durante el año se hubieran producido al comienzo del periodo anual sobre el que se informa.

Cuando la revelación de cualquiera de las informaciones requeridas por este subpárrafo sea impracticable, la adquirente revelará ese hecho y explicará por qué la revelación es impracticable. Esta Norma utiliza el término "impracticable" con el mismo significado que en la NICSP 3.

121. Para las adquisiciones ocurridas durante el periodo contable que sean colectivamente significativas, la adquirente revelará la información requerida de forma agregada en el párrafo 120(e) y (r).
122. Cuando la fecha de adquisición de una adquisición sea posterior al final del periodo contable pero anterior a la autorización para emisión de los estados financieros, la adquirente revelará la información requerida por el párrafo 120, a menos que la contabilización inicial de la adquisición esté incompleta en el momento en que los estados financieros se autoricen para su emisión. En esa situación, la adquirente describirá qué información a revelar no puede facilitarse y las razones por las que no es posible hacerlo.
123. **La adquirente revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen los efectos financieros de los ajustes reconocidos en el periodo corriente sobre el que se informa que estén relacionados con las adquisiciones que tuvieron lugar en el mismo o en periodos anteriores.**
124. Para cumplir el objetivo del párrafo 123, la adquirente revelará la siguiente información para cada adquisición significativa o para las adquisiciones individualmente poco importantes que consideradas conjuntamente tengan importancia relativa:
 - (a) Si la contabilización inicial de una adquisición esté incompleta (véase el párrafo 103) para activos, pasivos, participaciones no controladoras o partidas de contraprestación concretos y, por consiguiente, de los importes reconocidos en los estados financieros de la adquisición hayan sido determinados solo provisionalmente:
 - (i) las razones por las que la contabilización inicial de la adquisición está incompleta;
 - (ii) los activos, pasivos, participaciones en el patrimonio cuantificables (o equivalentes) o partidas de contraprestación cuya contabilización inicial esté incompleta; y
 - (iii) la naturaleza y el importe de todos los ajustes del periodo de medición reconocidos durante el periodo contable de acuerdo con el párrafo 107.
 - (b) Para cada periodo contable posterior a la fecha de la adquisición hasta que la entidad cobre, venda o pierda de cualquier otra forma el derecho a un activo de contraprestación contingente, o hasta que la entidad

liquide un pasivo de contraprestación contingente o se cancele el pasivo o expire:

- (i) cualquier cambio en los importes reconocidos, incluyendo cualquier diferencia que surja en la liquidación;
 - (ii) cualquier cambio en el rango de resultados (no descontados) y las razones de esos cambios; y
 - (iii) las técnicas de valoración y los insumos del modelo claves utilizados para medir la contraprestación contingente.
- (c) Para los pasivos contingentes reconocidos en una adquisición, la adquirente revelará la información requerida en los párrafos 97 y 98 de la NICSP 19 para cada clase de provisión.
- (d) Una conciliación entre los valores en libros de la plusvalía al principio y al final del periodo, mostrando por separado:
- (i) El importe bruto y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas al principio del periodo contable.
 - (ii) Plusvalía adicional reconocida durante el periodo sobre el que se informa.
 - (iii) Ajustes procedentes del reconocimiento posterior de importes durante el periodo sobre el que se informa de acuerdo con la normativa contable internacional o nacional correspondiente que trate sobre impuestos a las ganancias.
 - (iv) Plusvalía dada de baja en cuentas durante el periodo sobre el que se informa.
 - (v) Las pérdidas por deterioro de valor reconocidas durante el periodo contable, de acuerdo con la NICSP 26 *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*. (La NICSP 26 requiere, adicionalmente, la revelación de información sobre el importe recuperable y el deterioro de valor de la plusvalía).
 - (vi) Las diferencias de cambio netas que surjan durante el periodo contable, de acuerdo con la NICSP 4 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*.
 - (vii) Cualesquiera otros cambios en el importe en libros durante el periodo contable.
 - (viii) El importe bruto y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

- (e) El importe y una explicación sobre cualquier ganancia o pérdida reconocida en el periodo corriente sobre el que se informa, que:
 - (i) guarde relación con los activos adquiridos o con los pasivos asumidos identificables en una adquisición que haya sido efectuada en el periodo corriente sobre el que se informa o en uno anterior; y
 - (ii) sea de tal magnitud, naturaleza o repercusión que su revelación sea relevante para la comprensión de los estados financieros de la entidad combinada.

Y

- (f) Si los importes de las deudas tributarias condonadas como resultado de los términos de la fusión (véanse los párrafos 78 y 79):
 - (i) el importe de las deudas tributarias que fueron condonadas; y
 - (ii) si la adquirente es la autoridad fiscal, detalles del ajuste realizado al impuesto por cobrar.
125. Si la información a revelar específicamente requerida por esta y otras NICSP no cumple los objetivos establecidos en los párrafos 119 y 123, la adquirente revelará cualquier información adicional que sea necesaria para cumplir esos objetivos.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

126. Esta Norma deberá aplicarse prospectivamente a las combinaciones del sector público cuya fecha de fusión o de adquisición sea a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informe que se inicie a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma antes del 1 de enero de 2019 revelará este hecho.

Transición

127. Los activos y pasivos que surgieron de combinaciones del sector público cuya fecha de fusión o de adquisición fue anterior a la aplicación de esta Norma no deberán ajustarse por la aplicación de esta Norma.
128. Los saldos de contraprestaciones contingentes que surgen de adquisiciones cuyas fechas de adquisición precedían la fecha en que una entidad aplicó por primera vez esta Norma no deberán ajustarse en la primera aplicación de esta Norma. Los párrafos 129 a 132 deberán aplicarse en la contabilización posterior de esos saldos. Los párrafos 129 a 132 no se aplicarán en la contabilización de saldos de contraprestaciones contingentes que surjan de adquisiciones con fechas de adquisición a partir de la fecha en que la entidad aplicó por primera

vez esta Norma. En los párrafos 129 a 132 adquisiciones hacen referencia exclusivamente a adquisiciones cuya fecha de adquisición es anterior a la aplicación de esta Norma.

129. Si una adquisición prevé un ajuste al costo de la adquisición que depende de hechos futuros, la adquirente incluirá el importe de ese ajuste en el costo de la adquisición en la fecha de la adquisición si el ajuste es probable y puede medirse con fiabilidad.
130. Un acuerdo de adquisición puede permitir ajustes al costo de la adquisición que dependen de uno o más hechos futuros. El ajuste puede, por ejemplo, depender de un nivel específico de beneficio que se mantenga u obtenga en periodos futuros, o en que se mantenga el precio de mercado de los instrumentos emitidos. Es posible habitualmente estimar el importe de cualquiera de estos ajustes en el momento de la contabilización inicial de la adquisición sin deteriorar la fiabilidad de la información, incluso en presencia de cierta incertidumbre. Si los hechos futuros no tienen lugar o la estimación necesita revisarse, el costo de la adquisición se ajustará en consecuencia.
131. Sin embargo, cuando un acuerdo de adquisición prevé un ajuste, ese ajuste no se incluirá en el costo de la adquisición en el momento de la contabilización inicial de la adquisición si no es probable o no puede medirse con fiabilidad. Si ese ajuste posteriormente pasa a ser probable y puede medirse con fiabilidad, la contraprestación adicional se tratará como un ajuste al costo de la adquisición.
132. En algunas circunstancias, se puede requerir que la adquirente realice un pago posterior al vendedor como compensación por una reducción en el valor de los activos cedidos, instrumentos de patrimonio emitidos o pasivos incurridos o asumidos por la adquirente a cambio del control de la operación adquirida. Este es el caso, por ejemplo, cuando la adquirente garantiza el precio de mercado de instrumentos de patrimonio o deuda emitidos como parte del costo de la adquisición y se le requiere que emita instrumentos de patrimonio o deuda adicionales para restablecer el costo originalmente determinado. En estos casos, no se reconoce incremento alguno en el costo de la adquisición. En el caso de instrumentos de patrimonio, el valor razonable del pago adicional se compensa mediante una reducción igual en el valor atribuido a los instrumentos inicialmente emitidos. En el caso de instrumentos de deuda, el pago adicional se considera una reducción en la prima o un incremento en el descuento sobre la emisión inicial.
133. Una entidad, tal como una entidad mutualista, que no haya aplicado todavía esta Norma y tenga una o más combinaciones del sector público que fueron contabilizadas utilizando el también conocido con anterioridad como método de la adquisición (que conlleva la amortización de la plusvalía), aplicará las disposiciones transitorias de los párrafos GA114 y GA115.

Impuesto a las ganancias

134. Para combinaciones del sector público en las que la fecha fusión o de adquisición sea anterior a que se aplique esta Norma, la adquirente o la entidad resultante aplicará los requerimientos de la norma internacional o nacional correspondiente que trate los impuestos a las ganancias de forma prospectiva. Desde la fecha en que esta Norma se aplique, la adquirente o entidad resultante reconocerá los cambios requeridos por la norma internacional o nacional correspondiente que trate los impuestos a las ganancias como un ajuste al resultado (ahorro o desahorro), [o si así se requiere, por la norma internacional o nacional correspondiente que trate los impuestos a las ganancias, fuera del resultado (ahorro o desahorro)].

Apéndice A

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 40.

Definiciones (véase el párrafo 5)

GA1. El párrafo 5 de esta Norma define una entidad resultante como "la entidad que es el resultado de dos o más operaciones que se combinan en una fusión." Una entidad resultante no es inicialmente una parte de la combinación del sector público. Una entidad resultante puede tener forma legal de una entidad nueva, o puede conservar la identidad legal de una de las operaciones que se combinan. Sin embargo, una entidad resultante habitualmente tiene la esencia económica de una entidad nueva. En una combinación en la que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y en la cual la esencia económica es la de una fusión, la naturaleza de la combinación es habitualmente que la entidad resultante tiene la esencia de una entidad nueva.

Identificación de una combinación del sector público (véase el párrafo 6)

GA2. El párrafo 5 de esta Norma define una combinación del sector público como "la unión de operaciones separadas en una única entidad del sector público." La referencia a una entidad del sector público puede ser a una sola entidad o a una entidad económica. Algunas reorganizaciones del sector público pueden implicar más de una combinación del sector público. Las circunstancias en las que puede tener lugar una combinación del sector público incluyen:

- (a) por acuerdo mutuo; y
- (b) por obligación (por ejemplo, por legislación).

GA3. El párrafo 5 de esta Norma define una operación como "un conjunto integrado de actividades y activos o pasivos relacionados susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de lograr los objetivos de una entidad, proporcionando bienes o servicios."

GA4. Una operación consiste en insumos y procesos aplicados a estos insumos que tienen la capacidad de crear productos. Aunque las operaciones habitualmente tienen productos, éstos no se requieren para que un conjunto integrado de actividades y activos o pasivos relacionados cumplan los requisitos de una operación. Afectos de esta norma, los tres elementos de una operación se definen de la siguiente forma:

- (c) **Insumo:** todo recurso económico que elabora, o tiene la capacidad de elaborar, productos si se les aplica uno o más procesos.

- (d) **Proceso:** todo sistema, norma, protocolo, convención o regla que aplicado a un insumo o insumos, elabora o tiene la capacidad de elaborar productos.
- (e) **Producto:** el resultado de insumos y procesos aplicados a éstos que proporcionan o tienen la capacidad de proporcionar, bienes o servicios.

Las definiciones de un insumo y de un producto difieren de los de la GPR 3, *Presentación de información sobre el rendimiento de los servicios*. Esto es porque la GPR se centra en destinatarios que son externos a la entidad; una operación puede tener destinatarios que son internos a una entidad.

- GA5. Para poder ser dirigido y gestionado, a los efectos definidos, un conjunto integrado de actividades y activos o pasivos requiere dos elementos esenciales—insumos y procesos aplicados a éstos, que juntos se utilizan o utilizarán en la elaboración de productos. Sin embargo, una operación no necesita incluir todos los insumos y procesos que el transferidor utilizó al operar esa operación si la entidad que recibe la operación u operaciones puede continuar elaborando productos, por ejemplo mediante la integración de la operación con sus propios insumos y procesos.
- GA6. La naturaleza de los elementos de una operación varía según sectores y según la estructura de las operaciones (actividades) de una entidad, incluyendo la etapa de desarrollo de la entidad. Las operaciones establecidas tienen a menudo numerosos tipos distintos de insumos, procesos y productos, mientras que las operaciones nuevas tienen a menudo pocos insumos y procesos y en ocasiones solo un producto. Casi todas las operaciones también tienen pasivos, pero una operación no necesita tener pasivos.
- GA7. Es posible que un conjunto integrado de actividades y activos o pasivos en la etapa de desarrollo no tenga productos. En estos casos, la entidad que recibe la operación debería considerar otros factores para determinar si el conjunto es una operación. Esos factores incluyen pero no se limitan a si el conjunto:
 - (f) ha comenzado las actividades principales planeadas;
 - (g) tiene empleados, propiedad intelectual y otros insumos y procesos que pudieran aplicarse a dichos insumos;
 - (h) busca un plan para elaborar productos; y
 - (i) será capaz de acceder a los destinatarios del servicio que recibirán los productos.

No todos estos factores necesitan estar presentes en la etapa de desarrollo como un conjunto integrado concreto de actividades y activos o pasivos para cumplir las condiciones para ser considerada una operación.

- GA8. La determinación de si un conjunto concreto de actividades y activos o pasivos es una operación, debe basarse en si el conjunto integrado es

susceptible de ser dirigido y gestionado como una operación por otra entidad. Así, para evaluar si un conjunto concreto es una operación, no es importante si el transferidor opera el conjunto como una operación o si la adquirente pretende operar el conjunto como una operación.

- GA9. En ausencia de evidencia en contrario, deberá suponerse que un conjunto concreto de actividades y activos o pasivos en los que hay una plusvalía es una operación. Sin embargo, una operación no necesita tener plusvalía.

Clasificación de las combinaciones del sector público (véanse los párrafos 7a 14)

Evaluación del control (párrafos 7 y 8)

GA10. Si una parte de una combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de esa combinación, ésta se clasifica como una fusión o una adquisición, dependiendo de la esencia económica de la combinación. Si ninguna parte de la combinación obtiene el control, la combinación se clasifica como una fusión. Al realizar esta evaluación el primer paso es determinar si una o más entidades que existían con anterioridad a la combinación del sector público ha obtenido el control de una o más operaciones. Puesto que esta determinación se realiza por referencia a las entidades que existían con anterioridad a la combinación del sector público, difiere de la evaluación de control realizada de acuerdo con la NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados*, si la evaluación del control se realiza por referencia a las entidades que existen después de que tenga lugar una combinación del sector público.

GA11. Al determinar si una parte de la combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de la combinación, una entidad aplicará los principios y guías de la NICSP 35. Al aplicar los principios y guías, las referencias a "una entidad controla" se interpretarán como "una entidad obtiene el control de " y las referencia a "otra entidad" como "una operación". Por ejemplo, al determinar si una parte de una combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de la combinación a efectos de esta Norma, el párrafo 20 de la NICSP 35 debe interpretarse de la siguiente forma (el texto modificado figura en cursiva):

Por ello, una entidad *obtiene el control de una operación* si y solo si *obtiene* todos los elementos siguientes:

- (a) poder sobre la operación (véanse los párrafos 23 a 29);
- (b) exposición, o derecho, a beneficios variables procedentes de su implicación en la operación (véanse los párrafos 30 a 34); y
- (c) la capacidad de utilizar su poder sobre la operación para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con la operación (véanse los párrafos 35 a 37).

- GA12. Al aplicar los principios y guías de la NICSP 35, una entidad tendrá en cuenta los párrafos GA13 a GA18.
- GA13. Una combinación del sector público efectuada principalmente por la transferencia de una contraprestación (es decir, transfiriendo efectivo u otros activos o incurriendo en pasivos) habitualmente da lugar a una entidad que obtiene el control de una o más operaciones.
- GA14. Una combinación del sector público efectuada principalmente intercambiando participaciones en el patrimonio habitualmente da lugar a una entidad que obtiene el control de una o más operaciones. Las combinaciones que implican un intercambio de participaciones de patrimonio habitualmente dan lugar a una entidad que tiene suficientes derechos de voto para obtener el control de una o más operaciones. Esto puede ocurrir sin que la entidad tenga una mayoría de los derechos de voto si tiene una importante participación minoritaria con derecho a voto y ningún otro propietario o grupo organizado de propietarios tiene una participación significativa con derecho a voto.
- GA15. Una combinación del sector público que implica la emisión de participaciones en el patrimonio puede dar lugar a una adquisición inversa (véanse los párrafos GA66 a GA71). Una entidad considerará esta posibilidad al determinar si una parte de una combinación del sector público obtiene el control de las operaciones.
- GA16. En una combinación del sector público que implica más de dos entidades, la parte de la combinación del sector público que inicia la combinación (si la hubiera) es más que probable que obtenga el control de las operaciones que las otras partes de la combinación.
- GA17. En una combinación del sector público en la que se forma una entidad nueva para efectuar la combinación, esa entidad puede obtener el control de las operaciones solo si la entidad existía con anterioridad a que tenga lugar la combinación. Si esta nueva entidad no existía con anterioridad a que tenga lugar la combinación, una entidad considerará si una de las partes de la combinación que existía con anterioridad a que tenga lugar la combinación obtiene el control de las operaciones.
- GA18. Si la aplicación de esta guía identifica que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, la combinación se clasifica como una fusión o una adquisición, dependiendo de la esencia económica de la combinación. Una entidad considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión. Si la aplicación de la guía no identifica que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, la combinación se clasificará como una fusión.

Evaluación de la clasificación de una combinación del sector público (véanse los párrafos 9 a 14)

GA19. Si una parte de una combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de esa combinación, ésta se clasificará como una fusión o una adquisición, dependiendo de la esencia económica de la combinación. Al evaluar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión, una entidad considerará la esencia económica de la combinación del sector público y los indicadores de los párrafos 12 a 14. Una combinación que no tiene la esencia económica de una fusión se clasificará como una adquisición. Al realizar esta evaluación, una entidad considerará las siguientes guías.

Esencia económica (véase el párrafo 9)

GA20. Habitualmente, un análisis de los indicadores de los párrafos 12 y 13, individualmente o en combinación, producirá un resultado concluyente y proporcionará evidencia suficiente para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión. Una combinación no necesita satisfacer los dos indicadores para ser clasificada como una fusión.

GA21. Si la consideración de los indicadores de los párrafos 12 y 13 produce resultados no concluyentes o no proporciona evidencia suficiente para determinar con claridad la esencia económica de la combinación, una entidad considerará los temas adicionales del párrafo 14.

GA22. La esencia económica de una fusión es generalmente que se forma una entidad nueva, independientemente de la forma legal de la entidad resultante. Esto se aplica igualmente a una combinación en la cual ninguna parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones. Si la esencia económica de una combinación del sector público es la que una de las partes de la combinación continúa existiendo, esto puede proporcionar evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una adquisición. En las combinaciones de operaciones bajo control común, el hecho de que la entidad controladora última controla las operaciones antes y después de la combinación reduce la significatividad de este factor.

GA23. Una fusión implica la integración de las operaciones que son parte de la combinación del sector público. En otras palabras, una fusión no da lugar a una relación de entidad controladora/entidad controlada entre partes de una combinación. Si, después de la combinación, cualesquiera de las operaciones actúan como entidades controladas de una parte de la combinación, esto puede proporcionar evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una adquisición.

GA24. Una adquisición es habitualmente un acuerdo mutuo entre dos o más partes, y habitualmente, tiene esencia comercial. Sin embargo, en el sector público, una parte de la combinación puede imponer una combinación del sector

público a otra parte de la combinación. Si esto da lugar a que la entidad obtiene el acceso a los beneficios económicos o potencial de servicio que son similares a los que podrían haberse obtenido por acuerdo mutuo, es probable que la esencia económica de la combinación del sector público sea la de una adquisición. Por ejemplo, un gobierno central puede centralizar un servicio para el cuál había estado proporcionando fondos, requiriendo que las entidades de gobierno local transfieran las operaciones al gobierno central para lograr economías de escala. Si la entidad no obtiene el acceso a los beneficios económicos o potencial de servicio que son similares a los que podrían haberse obtenido en una transacción voluntaria, es probable que la esencia económica de la combinación del sector público sea la de una fusión.

GA25. Si, después de la consideración de los indicadores y la naturaleza de la combinación del sector público, existe evidencia insuficiente de que la combinación del sector público tiene la esencia económica de una fusión, la combinación se clasificará como una adquisición.

Indicadores relacionados con la contraprestación (véase el párrafo 12)

GA26. Las fusiones habitualmente no implican el pago de contraprestación para compensar a un vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. Por el contrario, las adquisiciones habitualmente implican un intercambio de contraprestación entre los que obtienen el control de las operaciones y los que lo pierden.

GA27. El pago de la contraprestación que se pretende que compense a los que tienen un derecho a los activos netos de la operación transferida por ceder ese derecho proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación del sector público es una adquisición. En estos casos la combinación se clasifica como una adquisición.

GA28. El pago de contraprestación que no pretende compensar al vendedor por ceder sus derechos a los activos netos de una operación, pero que, por ejemplo, pretende reembolsárseles por los costos incurridos al efectuar la combinación del sector público, puede proporcionar evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

GA29. Las adquisiciones pueden tener lugar sin un intercambio de contraprestación, por ejemplo, si un individuo lega una operación a una entidad gubernamental. Por consiguiente, la ausencia de contraprestación no proporciona por sí misma evidencia de la esencia económica de la combinación del sector público. Al evaluar la contraprestación, una entidad también considerará las razones por las que fue pagada o no pagada.

GA30. Si una combinación del sector público no incluye el pago de contraprestación, una entidad considerará las razones por las que no ha sido pagada contraprestación. Si el anterior propietario ha cedido sus derechos a los activos netos de una operación o se ha extinguido su derecho a través de

coacción (por ejemplo, en una incautación sin compensación), puede haber evidencia de que la combinación es una fusión.

GA31. Si una combinación del sector público no incluye el pago de contraprestación porque no existe parte con derecho a los activos netos de la operación, la esencia económica de la combinación será habitualmente la de una fusión. Una adquisición implica una transferencia de una operación del propietario anterior al nuevo. Si no existe parte con derecho a los activos netos de una operación, no existe propietario anterior, y la combinación no es habitualmente una adquisición. Este escenario no surgirá si se transfiere una entidad completa; si se transfiere una operación individual, la entidad que transfiere la operación será el anterior propietario y tendrá el derecho a los activos netos de la operación. Ejemplos de entidades donde no habrá propietarios anteriores incluyen municipalidades y algunas organizaciones sin ánimo de lucro.

Indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones (véase el párrafo 13)

GA32. Una adquisición habitualmente requiere la participación voluntaria de todas las partes de la combinación. Por consiguiente, si se impone una combinación del sector público a un tercero sin que ninguna parte de la combinación esté implicada en el proceso de toma de decisiones, esto puede proporcionar evidencia de que la esencia económica de la combinación es una fusión.

GA33. En otras circunstancias, las partes de la combinación del sector público podrán influir en los términos de la combinación en diferentes grados incluso cuando la combinación se impone a un tercero. A medida que el grado de influencia de las partes en la combinación se incrementa, concretamente la influencia de la parte que gana el control de una o más operaciones, pasa a ser menos probable que pueda perfilarse una conclusión con respecto a la esencia económica de la combinación.

GA34. Por ejemplo, las partes de la combinación pueden ser dirigidas a la combinación por un regulador, pero éste les permite que determinen los términos de ésta. La esencia económica de esta combinación del sector público es probable que se determine por los términos de la combinación acordada por las partes en lugar de por la decisión del regulador de que deban combinarse las partes.

GA35. Si la parte de la combinación del sector público que obtiene el control de una o más operaciones puede imponer la combinación a la otra parte, esto no proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una fusión. Por ejemplo, un gobierno puede decidir nacionalizar una entidad del sector privado, en contra de los deseos de los accionistas. El hecho de que el gobierno (una parte de la combinación) pueda imponer la nacionalización, por ejemplo a través de la legislación, no proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una fusión.

Cuando la parte de la combinación que obtiene el control de una o más operaciones puede imponer la combinación a la otra parte, esto proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una adquisición.

GA36. Cuando una combinación del sector público está sujeta a la aprobación de los ciudadanos de cada parte a través de refrendos, esto puede proporcionar evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una fusión. Este requerimiento proporciona evidencia de que las partes de la combinación no tienen libertad para efectuar voluntariamente la combinación y que la decisión última sobre si tiene lugar la combinación la toman terceros. Sin embargo, es posible que los ciudadanos aprueben, a través de refrendos, una combinación cuyos términos son los de una adquisición.

GA37. Si una combinación del sector público tiene lugar entre dos partes que están bajo control común esto puede proporcionar evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una fusión. Las combinaciones del sector público bajo control común son, a menudo, promovidas por, y en nombre de, la entidad controladora, y ésta determinará, con frecuencia, los términos de la combinación. Por ejemplo, un gobierno puede decidir combinar dos ministerios por razones administrativas o políticas, y especificar los términos de la combinación. En estas circunstancias, la decisión última de si tiene lugar la combinación, y los términos de ésta, se determinan por la entidad controladora. Esto proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación es una fusión.

GA38. Si una combinación del sector público tiene lugar entre dos partes que están En algunas circunstancias, dos operaciones bajo control común pueden acordar combinarse voluntariamente. Sin embargo, esta decisión habitualmente estará sujeta a la aprobación de la entidad controladora, si esta aprobación se otorga de forma explícita o no. Si se requiere la aprobación de la entidad controladora, esto proporciona evidencia de que la decisión última de si tiene lugar la combinación, y los términos de ésta, se determinan por la entidad controladora. Por consiguiente, esto proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación es una fusión.

GA39. Si una combinación del sector público tiene lugar entre dos partes que están Solo si no existe evidencia de que la entidad controladora está implicada en la combinación del sector público, promoviendo la combinación, determinando sus términos, o aprobándola (explícita o implícitamente), no habrá evidencia de que la esencia económica de la operación sea la de una fusión. En estas circunstancias, la entidad considerará todos los demás factores al determinar la clasificación de la combinación del sector público.

Temas adicionales a considerar si los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones no proporcionan evidencia suficiente para

determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión (véase el párrafo 14)

GA40. Si una combinación del sector público tiene lugar entre dos partes que están
Si un análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones produce resultados no concluyentes o no proporciona evidencia suficiente para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión, una entidad considerará qué clasificación y tratamiento contable resultante proporcionaría información que:

- (j) mejor cumpla los objetivos de la información financiera; y
- (k) mejor satisfaga las características cualitativas (CC).

GA41. Si una combinación del sector público tiene lugar entre dos partes que están
Un análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones, habitualmente producirá un resultado concluyente y proporcionará evidencia suficiente para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión. Esto es porque los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones proporcionan evidencia de la esencia económica de una combinación del sector público excepto en circunstancias excepcionales. Como resultado, si está claro que los indicadores han sido cumplidos, los temas adicionales establecidos en el párrafo 14 no se considerarán al determinar la clasificación.

GA42. Si un análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones proporciona resultados no concluyentes o no proporciona evidencia suficiente para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión, una entidad considerará qué clasificación proporcionaría la información que mejor cumpla los objetivos de la información financiera. La determinación de si una combinación del sector público se clasifica como una adquisición o una fusión puede afectar de forma significativa a la información financiera de la combinación. Por consiguiente, es importante considerar la información que proporciona cada método y los usuarios principales de esa información.

GA43. El método de la unión de intereses modificado ve la combinación desde la perspectiva de cada una de las entidades combinadas y sus propietarios o representados que están uniendo sus intereses en la entidad resultante. Usando el método contable de la unión de intereses modificado, las operaciones que se combinan miden los activos y pasivos presentados a su importe en libros en los estados financieros de las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión. Esta información puede ayudar a los usuarios al evaluar el rendimiento de la entidad resultante sobre la base de los activos y pasivos históricos combinados de las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión y al comparar los resultados de las operaciones con periodos anteriores. Sin embargo, esta comparabilidad puede reducirse si se

requieren ajustes para lograr políticas contables congruentes. Esto no incluye información sobre las expectativas del mercado del valor de los flujos de efectivo futuros asociados con los activos y pasivos, distintos de los registrados a valor razonable antes de la fecha de la fusión.

GA44. El método de la adquisición considera una combinación desde la perspectiva de la adquirente—la entidad que obtiene el control sobre las otras operaciones. La adquirente compra u obtiene el control de otro modo sobre los activos netos y reconoce en sus estados financieros los activos adquiridos, los pasivos asumidos, incluyendo aquéllos no reconocidos previamente por la operación adquirida. Esta información ayuda a los usuarios de los estados financieros al evaluar las inversiones iniciales realizadas y el rendimiento posterior de dichas inversiones y compararlas con el rendimiento de otras entidades sobre la base de la información realizada por la adquirente. También incluye información sobre las expectativas del mercado del valor de los flujos de efectivo futuros asociados con esos activos y pasivos. Aunque revalúe los activos y pasivos de la operación adquirida, eso no afecta la valoración de los activos y pasivos mantenidos por la adquirente antes de la adquisición. Además, dependiendo de la relación entre los importes del párrafo 85(a) y 85(b) y otros factores (por ejemplo, una compra en condiciones muy ventajosas), puede dar lugar al reconocimiento inmediato de una ganancia o pérdida a través del resultado (ahorro o desahorro).

GA45. Esta información proporcionada por cada enfoque se resume en la siguiente tabla.

	Fusión	Adquisición
Perspectiva	Perspectiva de cada una de las operaciones que se combinan y sus propietarios o representados.	Perspectiva de la adquirente.

	Fusión	Adquisición
Usuarios de la información	Ayuda a los usuarios de los estados financieros al evaluar el rendimiento de la entidad resultante sobre la base de los activos y pasivos históricos combinados de las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión y al comparar los resultados de las operaciones con periodos anteriores.	Ayuda a los usuarios de los estados financieros al evaluar las inversiones iniciales realizadas y el rendimiento posterior de esas inversiones.
Base de los valores presentados	Medidas de los activos y pasivos presentados en sus importes en libros en los estados financieros de las operaciones que se combinan a la fecha de la fusión.	Revaluaciones de los activos y pasivos de la operación adquirida, que no afecta la valoración de los activos y pasivos mantenidos por la adquirente. Incluye información sobre las expectativas del mercado del valor de los flujos de efectivo futuros asociados con esos activos y pasivos.
Capacidad de comparar resultados de las operaciones de periodos anteriores	Puede facilitar la comparación de los resultados de las operaciones con los de periodos anteriores. Comparabilidad puede reducirse si se requieren ajustes para lograr políticas contables congruentes.	Dificultad de comparar resultados de las operaciones de periodos anteriores.

GA46. La consideración de qué clasificación proporcionaría la información que mejor cumpla los objetivos de la información financiera proporciona evidencia de la esencia económica de la combinación del sector público si un análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso

de toma de decisiones proporciona resultados no concluyentes o no proporciona evidencia suficiente para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

- GA47. Si un análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones proporciona resultados no concluyentes o no proporciona evidencia suficiente para determinar la clasificación de la combinación, una entidad considerará qué clasificación proporcionaría la información que mejor satisfaga las CC de relevancia, representación fidedigna, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad. Al realizar esta evaluación, una entidad considerará las restricciones de la información incluida en los informes financieros con propósito general, que son materialidad o importancia relativa, costo- beneficio y el equilibrio entre las CC.
- GA48. Al considerar la clasificación de una combinación del sector público, algunas CC serán más significativas que otras. Por ejemplo, la oportunidad será menos significativa que la comprensibilidad al considerar si una combinación es una fusión o una adquisición.
- GA49. Una entidad considerará las CC y las restricciones de la información desde la perspectiva de los usuarios de los estados financieros. Esto incluirá la consideración de las siguientes cuestiones; esta lista no es exhaustiva.
- (l) ¿Qué clasificación representa más fidedignamente la esencia económica de la combinación del sector público, la cual podría ser diferente de su forma legal? ¿Representa la clasificación fidedignamente el rendimiento financiero y la situación financiera de una entidad?
 - (m) ¿Qué clasificación ayudará a los usuarios a comprender la naturaleza de la combinación del sector público? Por ejemplo, en una fusión, las diferencias entre los activos totales reconocidos y los pasivos totales reconocidos se reconocen en los activos netos/patrimonio, mientras que en una adquisición, la adquirente reconoce la plusvalía, o una ganancia o pérdida en el periodo sobre el que se informa. ¿Qué enfoque ayuda mejor a los usuarios a comprender la naturaleza de la combinación?
 - (n) Las necesidades de los usuarios se atienden mejor cuando la información proporcionada con respecto a una transacción es comparable. ¿Cómo se clasifican combinaciones del sector público similares?
- GA50. La consideración de qué clasificación proporcionaría la información que mejor cumpla las CC proporciona evidencia de la esencia económica de la combinación del sector público si un análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones proporciona

resultados no concluyentes o no proporciona evidencia suficiente para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

Contabilización de las fusiones

Eliminación de las transacciones entre las operaciones que se combinan (véase el párrafo 22)

GA51. Una entidad resultante elimina los efectos de todas las transacciones entre las operaciones que se combinan. Para muchas de las transacciones, la eliminación tendrá lugar de forma automática. Por ejemplo, una operación que se combina proporcionó servicios por una tarifa a otra operación que se combina antes de la fecha de la fusión. El ingreso de la operación que se combina que proporcionó los servicios se reflejará en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de la operación que se combina en la fecha de la fusión. El gasto de la operación que se combina que proporcionó los servicios se reflejará en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de la operación que se combina en la fecha de la fusión. La entidad resultante reconocerá ambos importes en los activos netos/patrimonio.

GA52. La eliminación puede no tener lugar de forma automática si una operación que se combina ha reconocido un activo, y otra ha reconocido el pasivo correspondiente como resultado de la transacción entre las dos operaciones que se combinan. La entidad resultante elimina el activo y el pasivo, y reconoce cualquier diferencia entre el activo y el pasivo en los activos netos/patrimonio.

Importe en libros a utilizar (véanse los párrafos 26 y 27)

GA53. Si una operación que se combina ha sido previamente adquirida en una adquisición (es decir, fue anteriormente una operación adquirida), los importes en libros de los activos y pasivos de la operación que se combina en sus estados financieros separados puede ser diferente a los importes en libros de esos activos y pasivos en los estados financieros de la entidad controladora. En una adquisición, la entidad controladora mediría los activos y pasivos de la operación que se combina a su valor razonable. Sin embargo, si la operación que se combina (es decir, la operación anteriormente adquirida) continúa preparando estados financieros separados, utilizará sus importes en libros anteriores. Las mediciones del valor razonable en los estados financieros de la entidad controladora no se trasladan a la operación que se combina.

GA54. Para cumplir los requerimientos de los párrafos 26 y 27, una entidad resultante medirá los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan a sus importes en libros en los estados financieros de las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión, sujeta al requerimiento de ajustar los importes en libros para cumplir con las políticas contables de la

entidad resultante. La entidad resultante no medirá los activos y pasivos por sus importes en libros en los estados financieros de la entidad controladora.

Licencias y derechos similares anteriormente concedidas por una operación que se combina a otra operación que se combina (véase el párrafo 32)

GA55. Como parte de una fusión, una entidad resultante puede recibir una licencia o derecho similar que había sido anteriormente concedida por una operación que se combina a otra para usar uno de los activos reconocidos o no reconocidos de la concedente. Algunos ejemplos de estos derechos incluyen el derecho al uso de tecnología de la adquirente bajo un acuerdo de licencia tecnológica. La entidad resultante reconoce esta licencia o derecho similar como un activo intangible identificable, y lo mide a su importe en libros en los estados financieros de la operación que se combina en la fecha de la fusión. Puesto que la licencia o derecho similar ha sido anteriormente parte de un acuerdo vinculante, la licencia satisface los criterios de separabilidad y acuerdo vinculante de la NICSP 31 *Activos Intangibles*. El párrafo 47 proporciona guías sobre la contabilización posterior de una licencia o derecho similar anteriormente concedido por una operación que se combina a otra.

GA56. La entidad resultante evaluará la licencia o derecho similar anteriormente concedida por una operación que se combina a otra, y el activo subyacente (si éste es un activo reconocido) por deterioro de valor de acuerdo con la NICSP 21 *Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo* y la NICSP 26 *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo* en la fecha de la fusión.

Condonación de importes de impuestos debido en una fusión (si está incluida en los términos de la fusión) (véanse los párrafos 33 y 34)

GA57. La entidad resultante no reconocerá ningún importe con respecto a las deudas tributarias de una operación que se combina si estos importes han sido condonados por una autoridad fiscal como parte de los términos de la fusión. Si tiene lugar la condonación con posterioridad a la fusión, la entidad resultante aplicará los requerimientos del párrafo 49. Al aplicar el método contable de la unión de intereses modificado, la entidad resultante tratará esos importes incluidos en los términos de la fusión como si hubieran sido reconocidos antes de la fusión. La entidad resultante contabilizará las deudas tributarias de una operación que se combina que no han sido condonados por una autoridad fiscal de acuerdo con la normativa internacional o nacional correspondiente que trate los impuestos a las ganancias.

GA58. Si, como resultado de la fusión, la entidad resultante pasa a ser la autoridad fiscal, dará de baja en cuentas los impuestos por cobrar relacionados con las deudas tributarias de la operación que se combina que han sido condonados de acuerdo con la NICSP 23 *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*.

Reconocimiento de la plusvalía (véase el párrafo 36)

GA59. Las fusiones no dan lugar a plusvalías, y por consiguiente, una entidad resultante no reconocerá plusvalías que surjan de una fusión. Los párrafos 37 y 38 especifican el tratamiento de los activos netos/patrimonio que surge como resultado de la fusión.

GA60. Si una operación que se combina ha reconocido anteriormente plusvalías como resultado de una adquisición anterior, la entidad resultante reconocerá esta plusvalía en su estado de situación financiera de apertura.

Medición posterior de transferencias, préstamos en condiciones favorables y beneficios similares recibidos por una operación que se combina sobre la base de los criterios que pueden cambiar como resultado de una fusión (véase el párrafo 48)

GA61. Antes de que tenga lugar una fusión, una operación que se combina puede recibir una transferencia de un tercero, sobre la base de criterios especificados. Por ejemplo, un gobierno nacional puede proporcionar subvenciones a los municipios si el promedio de los ingresos de los hogares está por debajo de un umbral. Una fusión de dos municipios puede implicar a uno que cumplía los criterios y recibía la subvención y a otro que no cumplía los criterios y no recibía la subvención. Después de la fusión, el promedio de los ingresos de los hogares del nuevo municipio combinado estará por encima o por debajo del umbral, lo que provocará que la concedente revalúe el importe de subvención concedido.

GA62. La entidad resultante no contabilizará las revisiones del importe de la subvención como parte de la fusión, pero contabilizará las revisiones en el momento en que la concedente haga públicas sus intenciones de acuerdo con otras NICSP.

GA63. Pueden surgir circunstancias similares con respecto a los préstamos en condiciones favorables y otros beneficios. La entidad resultante no contabilizará las revisiones de esas transacciones como parte de la fusión, pero contabilizará las revisiones en el momento en que la concedente haga públicas sus intenciones de acuerdo con otras NICSP.

Fusiones que tienen lugar durante un periodo sobre el que se informa (véanse los párrafos 50 a 52)

GA64. Para cumplir los requerimientos de los párrafos 50 a 52, no se requiere que la entidad resultante presente estados financieros para periodos anteriores a la fecha de la fusión, aunque puede optar por hacerlo así revelando la información especificada en el párrafo 54(g). Si la entidad resultante no opta por presentar estados financieros para los periodos anteriores a la fecha de la fusión, satisfará las necesidades de los usuarios de sus estados financieros sobre información de las operaciones que se combinan antes de la fusión:

- (o) Si los estados financieros han sido emitidos en nombre de las operaciones que se combinan para un periodo sobre el que se informa que termine inmediatamente antes de la fecha de la fusión (que puede ser un periodo parcial), remitiendo a los usuarios de sus estados financieros a los estados financieros emitidos en nombre de las operaciones que se combinan.
- (p) Si no se han emitido estados financieros en nombre de las operaciones que se combinan para un periodo sobre el que se informa que termine inmediatamente antes de la fecha de la fusión (que puede ser un periodo parcial), revelando la información requerida por el párrafo 54(h).

GA65. Para satisfacer los requerimientos de un regulador, puede ser necesario que las operaciones que se combinan o la entidad resultante presenten o revelen información además de la requerida por esta Norma.

Contabilización de las adquisiciones

Adquisiciones inversas

GA66. Una adquisición inversa tiene lugar cuando la entidad que emite títulos (la adquirente legal) se identifica como la operación adquirida a efectos contables sobre la base de las guías de los párrafos GA10 a GA18. La entidad cuyas participaciones en el patrimonio se adquieren (la operación adquirida legal) debe ser la adquirente para que la transacción se considere una adquisición inversa a efectos contables. Por ejemplo, las adquisiciones inversas se producen en ocasiones cuando una entidad del sector público quiere cotizar pero no quiere registrar sus acciones de capital. Para conseguirlo, la entidad del sector público que no cotiza acordará con una entidad que cotiza la adquisición de sus participaciones en el patrimonio a cambio de las participaciones en el patrimonio de la entidad que cotiza. En este ejemplo, la entidad que cotiza es la adquirente legal porque emite sus participaciones en el patrimonio, y la entidad del sector público que no cotiza es la operación adquirida legal porque se adquieren sus participaciones en el patrimonio. Sin embargo, la aplicación de las guías de los párrafos GA10 a GA18 da lugar a identificar:

- (q) la entidad cotizada como la operación adquirida a efectos contables (la operación adquirida contable)-es decir, la entidad cotizada no obtiene el control de una o más operaciones; y
- (r) la entidad del sector público como la adquirente a efectos contables (la adquirente contable)-es decir, la entidad del sector público obtiene el control de una o más operaciones.

La operación adquirida contable debe cumplir la definición de una operación para que la transacción se contabilice como una adquisición inversa y se

apliquen todos los principios de reconocimiento y medición de esta Normas, incluyendo el requerimiento de reconocer una plusvalía.

Medición de la contraprestación transferida

GA67. En una adquisición inversa, es usual que la adquirente a efectos contables no otorgue contraprestaciones a la operación adquirida. En su lugar, la operación adquirida a efectos contables generalmente emite sus acciones de capital para los propietarios de la adquirente a efectos contables. Por consiguiente, el valor razonable a la fecha de la adquisición de la contraprestación transferida por la adquirente a efectos contables por su participación en la operación adquirida a efectos contables se basa en el número de participaciones en el patrimonio que la entidad controlada legal habría tenido que emitir para dar a los propietarios de la entidad controladora legal el mismo porcentaje de instrumentos de patrimonio en la entidad combinada que resulte de la adquisición inversa. El valor razonable del número de participaciones en el patrimonio calculado de esa forma puede utilizarse como valor razonable de la contraprestación transferida a cambio de la operación adquirida.

Elaboración y presentación de los estados financieros consolidados

GA68. Los estados financieros consolidados elaborados después de una adquisición inversa se emitirán bajo el nombre de la entidad controladora legal (la operación adquirida a efectos contables), pero se describirán en las notas como una continuación de los estados financieros de la entidad controlada legal (la adquirente a efectos contables), con un ajuste que se realizará retroactivamente en el capital legal de la adquirente a efectos contables refleje el capital legal de la operación adquirida a efectos contables. Ese ajuste se requiere para reflejar el capital de la entidad controladora legal (la operación adquirida a efectos contables). También se ajustará retroactivamente la información comparativa presentada en esos estados financieros consolidados para reflejar el capital legal de la entidad controladora legal (la operación adquirida a efectos contables).

GA69. Dado que los estados financieros consolidados representan la continuación de los estados financieros de la entidad controlada legal excepto por su estructura de capital, los estados financieros consolidados reflejarán:

- (s) Los activos y pasivos de la entidad controlada legal (la adquirente a efectos contables) reconocidos y medidos a su valor en libros anterior a la combinación.
- (t) Los activos y pasivos de la entidad controladora legal (la adquirente a efectos contables) reconocidos y medidos de acuerdo con esta Norma.
- (u) El resultado (ahorro o desahorro) acumulado y otros saldos del patrimonio de la entidad controlada legal (la adquirente a efectos contables) antes de la adquisición.

- (v) El importe reconocido como participaciones en el patrimonio emitidas en los estados financieros consolidados, determinado sumando a las participaciones en el patrimonio emitidas de la entidad controlada legal (la adquirente a efectos contables) en circulación inmediatamente antes de la combinación de negocios a valor razonable de la controladora legal (la adquirida a efectos contables). Sin embargo, la estructura de patrimonio (es decir, el número y tipo de participaciones en el patrimonio emitidas) refleja la estructura de patrimonio de la entidad controladora legal (la operación adquirida a efectos contables), incluyendo las participaciones en el patrimonio que la entidad controladora legal emitió a efectos de la adquisición. Por consiguiente, la estructura del patrimonio de la entidad controlada legal (la adquirente a efectos contables) se reexpresará utilizando la ratio de intercambio establecido en el acuerdo de adquisición para reflejar el número de acciones de la entidad controladora legal (la operación adquirida a efectos contables) emitido en la adquisición inversa.
- (w) La parte proporcional de la participación no controladora en el importe en libros anterior a la adquisición de las ganancias acumuladas de la entidad controlada legal (la adquirente a efectos contables) y otras participaciones en el patrimonio, tal como se analiza en los párrafos GA70 y GA71.

Participación no controladora

GA70. En una adquisición inversa, algunos de los propietarios de la operación adquirida legal (la que se contabiliza como adquirente a efectos contables) pueden no intercambiar sus participaciones en el patrimonio por los de la entidad controladora legal (la operación adquirida a efectos contables). Estos propietarios se tratan como participaciones no controladoras en los estados financieros consolidados posteriores a la adquisición inversa. Esto es así porque los propietarios de la operación adquirida legal que no intercambien sus participaciones en el patrimonio por los de la adquirente legal tienen únicamente participación en los resultados y activos netos de la operación adquirida legal—pero no en los resultados y activos netos de la entidad combinada. Por el contrario, aun cuando la adquirente legal sea la operación adquirida a efectos contables, los propietarios de la adquirente legal tienen una participación en los resultados y activos netos de la entidad combinada.

GA71. Los activos y pasivos de la operación adquirida legal se medirán y reconocerán en los estados financieros consolidados por sus importes en libros anteriores a la combinación [véase el párrafo GA69(a)]. Por ello, en una adquisición inversa la participación no controladora refleja la participación proporcional de los accionistas no controladores en los importes en libros anteriores a la adquisición de los activos netos de la operación

adquirida legal, incluso cuando las participaciones no controladoras en otras adquisiciones se midan a sus valores razonables en la fecha de la adquisición.

Reconocimiento de activos adquiridos y pasivos asumidos concretos en una adquisición (véanse los párrafos 64 a 68)

Arrendamientos operativos

GA72. La adquirente no reconocerá activos o pasivos relacionados con un arrendamiento operativo en el que la operación adquirida sea la arrendataria, excepto por lo requerido en los párrafos GA73 y GA74.

GA73. La adquirente determinará si las condiciones de cada arrendamiento operativo en el que la operación adquirida es la arrendataria son favorables o desfavorables. La adquirente reconocerá un activo intangible si las condiciones de un arrendamiento operativo son favorables con relación a las de mercado y un pasivo si lo son desfavorables. El párrafo GA89 proporciona guías sobre la medición del valor razonable en la fecha de la adquisición de activos sujetos a arrendamientos operativos en el que la operación adquirida es el arrendador.

GA74. Un activo intangible identificable puede asociarse con un arrendamiento operativo, que puede ponerse de manifiesto mediante el deseo de partícipes en el mercado por pagar un precio por el arrendamiento aún en condiciones de mercado. Por ejemplo, un arrendamiento de puertas de embarque en un aeropuerto o un espacio para la venta al por menor en un área comercial importante puede proporcionar acceso a un mercado o a otros beneficios económicos o servicio potencial futuros que cumplen las condiciones de un activo intangible identificable, por ejemplo como una relación de usuarios de un servicio. En esa situación la adquirente reconocerá el activo (o los activos) intangible(s) asociado(s) de acuerdo con el párrafo GA75.

Activos Intangibles

GA75. La adquirente reconocerá, de forma separada a la plusvalía, los activos intangibles identificables adquiridos en una adquisición. Un activo intangible es identificable si cumple el criterio de separabilidad o bien el acuerdo vinculante.

GA76. Un activo intangible que cumple el criterio de acuerdo vinculante es identificable incluso si el activo no es transferible o separable de la operación adquirida o de otros derechos y obligaciones. Por ejemplo:

- (x) Una operación adquirida arrienda una instalación bajo un arrendamiento operativo que tiene condiciones que son favorables con respecto a las de mercado. Las condiciones del arrendamiento prohíben explícitamente transferirlo (mediante venta o subarriendo). El importe por el que las condiciones del arrendamiento son favorables comparadas con las de las transacciones de mercado para partidas

iguales o similares es un activo intangible que cumple el criterio de acuerdo vinculante para el reconocimiento separado de la plusvalía, aun cuando la adquirente no pueda vender o transferir de otra forma el acuerdo de arrendamiento.

- (y) Una operación adquirida posee y opera una planta de energía nuclear. La licencia para operar esa planta de energía es un activo intangible que cumple el criterio de acuerdo vinculante para el reconocimiento separado de la plusvalía, incluso si la adquirente no puede vender dicha licencia o transferirla separadamente de la planta de energía adquirida. Una adquirente puede reconocer el valor razonable de la licencia de operación y el valor razonable de la planta de energía como un solo activo para propósitos de información financiera si las vidas útiles de estos activos son similares.
- (z) Una operación adquirida posee una patente de tecnología. Ella ha dado en explotación esa patente a terceros para su uso exclusivo fuera del mercado nacional, recibiendo a cambio un porcentaje especificado de los ingresos futuros de actividades ordinarias en el extranjero. Tanto la patente de tecnología como el acuerdo de explotación relacionado cumplen el criterio de acuerdo vinculante para el reconocimiento separado de la plusvalía incluso si no fuera factible la venta o intercambio por separado de la patente y el acuerdo de explotación relacionado.

GA77. El criterio de separabilidad significa que un activo intangible adquirido es susceptible de ser separado o escindido de la operación adquirida y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el acuerdo vinculante, activo identificable o pasivo con los que guarde relación. Un activo intangible que la adquirente sea capaz de vender, dar en explotación o de intercambiar de cualquier otra forma por otra cosa de valor, cumple el criterio de separabilidad incluso si la adquirente no se propone venderlo, darlo en explotación o intercambiarlo de otra forma. Un activo intangible adquirido cumple el criterio de separabilidad si existe evidencia de transacciones de intercambio para ese tipo de activo o de un activo de carácter similar, incluso si estas transacciones son infrecuentes e independientemente de si la adquirente está involucrada o no en ellas. Por ejemplo, las listas de usuarios de un servicio autorizan frecuentemente el uso y de esta forma cumplen el criterio de separabilidad. Incluso si una entidad adquirida considera que sus listas de usuarios de un servicio tienen características diferentes de las de otras listas de usuarios de un servicio, el hecho de que las listas de usuarios de un servicio se den frecuentemente en uso generalmente significa que la lista adquirida de usuarios de un servicio cumple el criterio de separabilidad. Sin embargo, una lista de usuarios de un servicio adquirida en una adquisición podría no cumplir el criterio de separabilidad si las condiciones de confidencialidad u

otros acuerdos prohibieran a una entidad la venta de información sobre sus usuarios de un servicio, su arrendamiento o su intercambio de otra forma.

GA78. Un activo intangible que no es individualmente separable de la operación adquirida o entidad combinada cumple el criterio de separabilidad si es separable junto con un acuerdo vinculante, activo identificable o pasivo con el que guarde relación. Por ejemplo, una operación adquirida posee una marca comercial registrada y documentada, pero el producto de marca registrada suele producirse por medios técnicos no patentados. Para transferir la propiedad de una marca registrada, también se requiere que el propietario transfiera todo lo necesario para que el nuevo propietario elabore un producto o servicio imposible de distinguir del elaborado por el anterior. Dado que los medios técnicos no patentados deben separarse de la operación adquirida o entidad combinada y vendidos si se vende la marca registrada relacionada, se cumple el criterio de separabilidad.

Derechos readquiridos

GA79. Como parte de una adquisición, una adquirente puede readquirir un derecho que tenía previamente concedido a una operación adquirida para utilizar uno o más activos reconocidos o no reconocidos de la adquirida. Algunos ejemplos de estos derechos incluyen el derecho al uso de tecnología de la adquirente bajo un acuerdo de licencia tecnológica. Un derecho readquirido es un activo intangible identificable que la adquirente reconoce separadamente de la plusvalía o una ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas. El párrafo 83 proporciona guías sobre la medición de un derecho readquirido y el párrafo 113 proporciona guías sobre la contabilización posterior de un derecho readquirido.

GA80. La adquirente reconocerá una ganancia o pérdida de cancelación siempre que las condiciones del acuerdo vinculante que dan lugar a un derecho de readquisición sean favorables o desfavorables con relación a las condiciones de transacciones corrientes de mercado para la misma partida u otras similares. El párrafo GA100 proporciona guías para la medición de esa ganancia o pérdida de cancelación.

Plantilla laboral organizada y otras partidas que no son identificables

GA81. La adquirente incluirá en la plusvalía el valor de un activo intangible adquirido que no es identificable en la fecha de la adquisición. Por ejemplo, una adquirente puede atribuir valor a la existencia de una plantilla laboral organizada, que es un grupo de empleados existente que permite que la adquirente continúe operando una operación adquirida desde la fecha de adquisición. Una plantilla laboral organizada no representa el capital intelectual de la plantilla entrenada—conocimiento y experiencia (a menudo especializados) que los empleados de una operación adquirida aportan a sus trabajos. Dado que la plantilla organizada no es un activo identificable a

reconocerse de forma separada de la plusvalía o una ganancia por una compra muy ventajosa, cualquier valor atribuido se incluirá en una de éstas.

GA82. La adquirente también incluirá en la plusvalía o en una ganancia por una compra muy ventajosa todo valor atribuido a las partidas que no cumplan las condiciones necesarias para su consideración como activos en la fecha de la adquisición. Por ejemplo, la adquirente puede atribuir valor a acuerdos vinculantes potenciales que la operación adquirida esté negociando con nuevos clientes potenciales en la fecha de la adquisición. Puesto que esos acuerdos vinculantes potenciales no son en sí mismos activos en la fecha de la adquisición, la adquirente no los reconocerá de forma separada de la plusvalía o de una ganancia por una compra muy ventajosa. La adquirente no debería reclasificar posteriormente el valor de esos acuerdos vinculantes de la plusvalía por sucesos que ocurran tras la fecha de la adquisición. Sin embargo, la adquirente debería evaluar los hechos y circunstancias que rodean a los sucesos que tengan lugar poco después de la adquisición para determinar si un activo intangible reconocible por separado existía en la fecha de la adquisición.

GA83. Tras el reconocimiento inicial, una adquirente contabilizará los activos intangibles adquiridos en una adquisición de acuerdo lo dispuesto en la NICSP 31. Sin embargo, como se describe en el párrafo 6 de la NICSP 31, la contabilidad de algunos activos intangibles adquiridos tras el reconocimiento inicial se prescribe en otras NICSP.

GA84. El criterio de identificabilidad determina si un activo intangible se reconocerá de forma separada de la plusvalía. Sin embargo, el criterio ni proporciona guías sobre la medición del valor razonable de un activo intangible ni restringe los supuestos utilizados para medir el valor razonable de un activo intangible. Por ejemplo, la adquirente tendría en cuenta los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo intangible al medir el valor razonable, tales como expectativas de renovaciones de acuerdos vinculantes futuros. No es necesario que las renovaciones en sí mismas cumplan los criterios de identificabilidad. (Sin embargo, véase el párrafo 83, que establece una excepción al principio de medición del valor razonable para los derechos readquiridos reconocidos en una adquisición.) Los párrafos 39D y 39E de la NICSP 31 proporcionan guías para determinar si los activos intangibles deben combinarse en una sola unidad de cuenta con otros activos tangibles o intangibles.

Condonación de importes de impuestos debido en una adquisición (si está incluida en los términos de la adquisición) (véanse los párrafos 78 y 79)

GA85. La adquirente no reconocerá ningún importe con respecto a las deudas tributarias de una operación que se combina si estos importes han sido condonados por una autoridad fiscal como parte de los términos de la adquisición. Si tiene lugar la condonación con posterioridad a la adquisición,

la entidad resultante aplicará los requerimientos del párrafo 118. La adquirente contabilizará las deudas tributarias de una operación que se combina que no han sido condonados por una autoridad fiscal de acuerdo con la norma internacional o nacional correspondiente que trate los impuestos a las ganancias.

GA86. Si la adquirente es en sí misma una autoridad fiscal, dará de baja en cuentas cualquier impuesto por cobrar relacionado con las deudas tributarias de la operación adquirida que haya sido condonado de acuerdo con la NICSP 23.

GA87. Si, como consecuencia de los términos de una adquisición, una autoridad fiscal condona un importe de las deudas tributarias de la adquirente, ésta dará de baja en cuentas esos importes de acuerdo con la norma internacional o nacional correspondiente que trate los impuestos a las ganancias.

Medición del valor razonable de activos identificables concretos y una participación no controladora en una operación adquirida en una adquisición (véanse los párrafos 72–73)

Activos con flujos de efectivo inciertos (correcciones valorativas)

GA88. La adquirente no reconocerá por separado una corrección valorativa en la fecha de la adquisición para activos adquiridos en una adquisición que se midan por sus valores razonables en esa fecha porque los efectos de la incertidumbre sobre los flujos de efectivo futuros están incluidos en la medida del valor razonable. Por ejemplo, debido a que esta Norma requiere que la adquirente mida las cuentas por cobrar adquiridas, incluyendo los préstamos, por su valor razonable en la fecha de la adquisición en la contabilización de una adquisición, la adquirente no reconocerá una corrección valorativa por separado para los flujos de efectivo del acuerdo vinculante que en esa fecha se estimen incobrables.

Activos sujetos a arrendamientos operativos en los que la operación adquirida es el arrendador

GA89. Al medir el valor razonable en la fecha de la adquisición de un activo tal como un edificio que está sujeta a un arrendamiento operativo en el que la operación adquirida es el arrendador, la adquirente tendrá en cuenta los términos del arrendamiento. En otras palabras, la adquirente no reconocerá por separado un activo o un pasivo si las condiciones de un arrendamiento operativo son favorables o desfavorables al compararlas con las condiciones del mercado tal como requiere el párrafo GA73 para los arrendamientos en los que la operación adquirida es la arrendataria.

Activos que la adquirente pretende no utilizar o usar de un modo diferente al que harían otros participantes del mercado

GA90. Para proteger su posición competitiva, o por seguridad u otras razones, la adquirente puede tener intención de no utilizar de forma activa un activo no financiero adquirido o puede pretender no utilizar el activo de acuerdo con su máximo y mejor uso. Por ejemplo, ese puede ser el caso de un activo intangible de investigación y desarrollo adquirido que la adquirente prevé utilizar de forma defensiva para impedir a otros utilizarlo. No obstante, la adquirente medirá el valor razonable del activo no financiero suponiendo su máximo y mejor uso por los participantes del mercado de acuerdo con la premisa de valoración adecuada, tanto inicialmente, como al medir el valor razonable menos los costos de disposición para pruebas de deterioro de valor posteriores.

Participación no controladora en una operación adquirida

GA91. Esta Norma permite que la adquirente mida una participación no controladora en una operación adquirida por su valor razonable en la fecha de la adquisición. Algunas veces una adquirente estará en condiciones de medir el valor razonable a la fecha de la adquisición de una participación no controladora sobre la base de un precio cotizado en un mercado activo para las acciones (es decir, las no poseídas por la adquirente). En otras situaciones, sin embargo, no estará disponible un precio cotizado de mercado activo para las acciones. En estas situaciones, la adquirente debería medir el valor razonable de la participación no controladora utilizando otras técnicas de valoración.

GA92. Los valores razonables de la participación de la adquirente en la operación adquirida pueden ser diferentes de los de la participación no controladora medidos con relación a cada acción. Probablemente, la principal diferencia sea la inclusión de una prima por control en el valor razonable por acción de la participación de la adquirente en la operación adquirida o, por el contrario, la introducción de un descuento por la falta de control (también denominado como descuento de participación no controladora) en el valor razonable por acción de la participación no controladora si los participantes del mercado tuvieran en cuenta esta prima o descuento al fijar el precio de la participación no controladora.

Medición de la plusvalía o una ganancia por una compra muy ventajosa en una adquisición (véanse los párrafos 85 a 98)

Relación entre plusvalía y flujos de efectivo (véase el párrafo 86)

GA93. La adquirente reconocerá la plusvalía solo en la medida en que estime que habrá cambios favorables en sus flujos de efectivo netos, por incrementos de entradas de flujos de efectivo o disminuciones de salidas de efectivo. Una adquirente no reconocerá la plusvalía relacionada con el potencial de servicio distinta de los flujos de efectivo.

Medición del valor razonable en la fecha de la adquisición de la participación de la adquirente en la operación adquirida utilizando técnicas de valoración (aplicación del párrafo 87)

GA94. Para medir la plusvalía o una pérdida o ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas (véanse los párrafo 85 a 87) en una adquisición llevada a cabo sin la transferencia de una contraprestación, la adquirente debe sustituir el valor razonable a la fecha de la adquisición de su participación en la operación adquirida por el valor razonable en la fecha de la adquisición de la contraprestación transferida.

Consideraciones especiales en la aplicación del método de la adquisición a combinaciones de entidades mutualistas (aplicación del párrafo 87)

GA95. Cuando se combinan dos entidades mutualistas, el valor razonable del patrimonio o de las participaciones de los miembros en la operación adquirida (o el valor razonable de ésta) pueden ser medibles de forma más fiable que el valor razonable de las participaciones de los miembros transferidas por la adquirente. En esa situación, el párrafo 87 requiere que la adquirente determine el importe de la plusvalía utilizando el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación en el patrimonio de la operación adquirida en lugar del valor razonable en la fecha de adquisición de la participación en el patrimonio de la adquirente transferida como contraprestación. Además, en una combinación de negocios de entidades mutualistas la adquirente reconocerá los activos netos de la operación adquirida como un aumento directo del capital o patrimonio en su estado de situación financiera, no como un aumento en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado, lo que es coherente con la forma en que otros tipos de entidades aplican el método de la adquisición.

GA96. Aunque las entidades mutualistas son similares en muchos aspectos a otras entidades, tienen características distintas que surgen principalmente de que sus miembros son clientes y propietarios. Los miembros de entidades mutualistas generalmente esperan recibir beneficios de su pertenencia a la entidad, a menudo en forma de tarifas reducidas pagadas por bienes y servicios o de retornos. La parte de retornos distribuida a cada miembro se basa a menudo en el importe de negocio que el miembro llevó a cabo con la entidad mutualista durante el año.

GA97. Una medición del valor razonable de una entidad mutualista debería incluir el supuesto de lo que los participantes en el mercado harían sobre los beneficios de los miembros futuros, así como cualesquiera otros supuestos pertinentes que los participantes en el mercado pudieran hacer sobre la entidad mutualista. Por ejemplo, para medir el valor razonable de una entidad mutualista puede utilizarse una técnica de valor presente. Los flujos de efectivo utilizados como datos de entrada para el modelo deben basarse en los flujos de efectivo esperados de la entidad mutualista, que probablemente

serán los que reflejen rebajas para beneficio del miembro, tales como el cobro de tarifas reducidas por bienes y servicios.

Determinación de lo que es parte de la transacción de adquisición (véanse los párrafos 109 a 111)

GA98. Para determinar si una transacción es parte del intercambio por la operación adquirida o es una transacción separada de la adquisición, la adquirente debería considerar los siguientes factores, que no son ni mutuamente excluyentes ni individualmente concluyentes:

- (aa) Las razones de la transacción. La comprensión de las razones por las que las partes de la adquisición (la adquirente y la operación adquirida y sus propietarios, directores y administradores—y sus agentes) llevan a cabo una transacción en particular o un acuerdo puede suministrar una visión profunda acerca de si la transacción es parte de la contraprestación transferida y de los activos adquiridos o pasivos asumidos. Por ejemplo, si una transacción se acuerda fundamentalmente en beneficio de la adquirente o de la entidad combinada y no principalmente en beneficio de la operación adquirida o sus anteriores propietarios antes de la combinación, es poco probable que esa parte del precio de la transacción pagado (y todos los activos o pasivos que guardan relación) sea parte del intercambio por la operación adquirida. Por consiguiente, la adquirente contabilizaría esa parte de forma separada de la adquisición.
- (bb) Quien inició la transacción. Comprender quién inició la transacción puede también suministrar una visión profunda acerca de si es parte del intercambio por la operación adquirida. Por ejemplo, una transacción u otro suceso iniciado por la adquirente puede haber sido efectuado con el propósito de proporcionar beneficios económicos futuros a la adquirente o a la entidad combinada con poco o ningún beneficio para la operación adquirida o sus anteriores propietarios antes de la combinación. Por otro lado, es menos probable que una transacción o un acuerdo iniciado por la operación adquirida o sus anteriores propietarios sean en beneficio de la adquirente o de la entidad combinada y más probable que sea parte de la transacción de la adquisición.
- (cc) El calendario de la transacción. El calendario de la transacción puede también suministrar una visión profunda acerca de si es parte del intercambio por la operación adquirida. Por ejemplo, una transacción entre la adquirente y la operación adquirida que tiene lugar durante las negociaciones de las condiciones de una adquisición puede haber sido llevada a cabo en el marco de la adquisición para proporcionar beneficios a la adquirente o a la entidad combinada. Si así fuera, es probable que la operación adquirida o sus anteriores propietarios antes

de la adquisición reciban un escaso beneficio, o ninguno, procedente de la transacción excepto los que reciban como parte de la entidad combinada.

Cancelación efectiva de una relación preexistente entre la adquirente y la operación adquirida en una adquisición [véase el párrafo 110(a)110(a)]

GA99. La adquirente y la operación adquirida pueden tener una relación que existía antes de que considerasen la adquisición, a la que se hace aquí referencia como una “relación preexistente”. Una relación preexistente entre la adquirente y la operación adquirida puede ser por un acuerdo vinculante (por ejemplo, vendedor y cliente o cedente y cesionario de una licencia) o puede surgir al margen de un acuerdo vinculante (por ejemplo, demandante y demandado).

GA100. Si la adquisición en vigor cancela una relación preexistente, la adquirente reconocerá una ganancia o una pérdida medida de la forma siguiente:

- (dd) Para una relación preexistente que surge de un acuerdo vinculante (tal como un pleito), valor razonable.
- (ee) Para una relación preexistente que surge de un acuerdo vinculante, el menor de (i) y (ii):
 - (i) El importe por el que el acuerdo vinculante sea favorable o desfavorable desde la perspectiva de la adquirente si se compara con las condiciones para transacciones de mercado corrientes de partidas iguales o similares. (Un acuerdo vinculante desfavorable es aquél que lo es en términos de condiciones de mercado corrientes. Un acuerdo vinculante en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones bajo un acuerdo vinculante superen los beneficios económicos que se espera recibir de él, no es necesariamente oneroso.)
 - (ii) El importe de cualquier cláusula de cancelación señalada en el acuerdo vinculante de la que pueda disponer la otra parte a quien el acuerdo vinculante le es desfavorable.

Si (ii) es menor que (i), la diferencia se incluirá como parte de la contabilización de la adquisición.

El importe de la ganancia o pérdida reconocida puede depender en parte de si la adquirente ha reconocido previamente un activo relacionado o pasivo, y la ganancia o pérdida registrada por tanto puede diferir del importe calculado a partir de la aplicación de los requerimientos anteriores.

GA101. Una relación preexistente puede ser un acuerdo vinculante que la adquirente reconoce como un derecho readquirido. Si el acuerdo vinculante

incluye condiciones que son favorables o desfavorables si se comparan con precios de transacciones de mercado corriente para partidas iguales o similares, la adquirente reconocerá, de forma separada de la adquisición, una ganancia o pérdida por la cancelación efectiva del acuerdo vinculante medida de acuerdo con el párrafo GA100.

Acuerdos de pagos contingentes a empleados o a accionistas que venden [véase el párrafo 110(b)]

GA102. Si los acuerdos por pagos contingentes a empleados o a accionistas que venden son contraprestaciones contingentes en la adquisición o son transacciones separadas, dependerá de la naturaleza de los acuerdos. La comprensión de las razones por las que el acuerdo de adquisición incluye una cláusula por pagos contingentes, quién inició el acuerdo y cuándo éste fue efectuado, puede ser útil para evaluar la naturaleza del mismo.

GA103. Si no está claro si un acuerdo sobre pagos a empleados o a accionistas que venden es parte del intercambio por la operación adquirida o es una transacción separada de la adquisición, la adquirente debería considerar los siguientes indicadores:

- (ff) Continuidad en el empleo. Los términos en los que se produce la continuidad en el empleo por parte de accionistas que venden que pasan a ser empleados clave pueden ser un indicador de que en esencia es un acuerdo de contraprestación contingente. Las condiciones relevantes de la continuidad del empleo pueden incluirse en un acuerdo con los empleados, en el acuerdo de adquisición o en algún otro documento. Un acuerdo de contraprestación contingente en el que se pierde automáticamente el derecho a los pagos si se cesa en el empleo es una remuneración por servicios posterior a la combinación. Los acuerdos en los que los pagos contingentes no se ven afectados por la terminación del empleo pueden indicar que los pagos contingentes son contraprestaciones adicionales y no remuneraciones.
- (gg) Duración del empleo que continúa. El hecho de que el periodo de empleo requerido coincida con el periodo del pago contingente o sea mayor que éste, puede indicar que los pagos contingentes son en esencia remuneraciones.
- (hh) Nivel de remuneración. Situaciones en las que la remuneración del empleado, distinta de los pagos contingentes, se encuentra a un nivel razonable en comparación con la de otros empleados clave de la entidad combinada pueden indicar que los pagos contingentes son una contraprestación adicional y no una remuneración.
- (ii) Pagos incrementales a los empleados. Si los accionistas que venden que no pasan a ser empleados reciben pagos contingentes por acción más bajos que los accionistas que venden y pasan a ser empleados de

la entidad combinada, ese hecho puede indicar que el importe en que se incrementan los pagos contingentes a los accionistas que venden y pasan a ser empleados es remuneración.

- (jj) Número de acciones poseídas. El número relativo de acciones poseídas por los accionistas que venden y permanecen como empleados clave puede ser un indicador de que en esencia se trata de un acuerdo de contraprestación contingente. Por ejemplo, si los accionistas que venden que poseen sustancialmente todas las acciones de la operación adquirida continúan como empleados clave, ese hecho puede indicar que el acuerdo es, en esencia, un acuerdo de participación en las ganancias que pretende proporcionar una remuneración por servicios posteriores a la combinación. De forma alternativa, si los accionistas que venden y continúan como empleados clave poseían solo un número pequeño de acciones de la operación adquirida y todos los accionistas que venden reciben el mismo importe por acción de contraprestación contingente, ese hecho puede indicar que los pagos contingentes son contraprestaciones adicionales. También deben considerarse las participaciones en la propiedad anteriores a la adquisición mantenidas por las partes que guardan relación con los accionistas que venden y continúan como empleados clave, tales como miembros de la familia.
- (kk) Vinculación con la valoración. Si la contraprestación inicial transferida en la fecha de la adquisición se basa en el extremo inferior de un rango establecido en la valoración de la operación adquirida y la fórmula contingente está relacionada con ese método de valoración, ese hecho puede sugerir que los pagos contingentes son contraprestaciones adicionales. De forma alternativa, si la fórmula de pago contingente es coherente con acuerdos anteriores de participación en beneficios, ese hecho puede sugerir que en esencia el acuerdo es proporcionar una remuneración.
- (ll) Fórmula para determinar la contraprestación. La fórmula utilizada para determinar el pago contingente puede ser útil para evaluar la esencia del acuerdo. Por ejemplo, el hecho de que un pago contingente se determine sobre la base de un múltiplo de ganancias puede sugerir que la obligación es una contraprestación contingente en la adquisición y que la fórmula trata de establecer o de verificar el valor razonable de la operación adquirida. Por el contrario, un pago contingente que es un porcentaje especificado de las ganancias puede sugerir que la obligación hacia los empleados es un acuerdo de participación en los beneficios para remunerar a los empleados por servicios prestados.
- (mm) Otros acuerdos y temas. Las condiciones de otros acuerdos con accionistas que venden (tal como acuerdos de no competencia, contratos pendientes de ejecución, contratos de consultoría y acuerdos

de arrendamiento de inmuebles) y el tratamiento de los impuestos a las ganancias de pagos contingentes, pueden indicar que éstos son atribuibles a algo distinto de la contraprestación por la operación adquirida. Por ejemplo, en conexión con la adquisición, la adquirente puede llevar a cabo un acuerdo de arrendamiento de un inmueble con un accionista que vende y es significativo. Si los pagos especificados en el acuerdo de arrendamiento están significativamente por debajo del mercado, alguno o todos de los pagos contingentes del arrendador (el accionista que vende) requeridos por un acuerdo separado de pagos contingentes pueden ser, en esencia, pagos por el uso del inmueble arrendado que la adquirente debería reconocer de forma separada en sus estados financieros posteriores a la combinación. Por el contrario, si el acuerdo de arrendamiento especifica pagos que son coherentes con condiciones de mercado para el inmueble arrendado, el acuerdo de pagos contingentes al accionista que vende puede ser una contraprestación contingente en la adquisición.

Incentivos con pagos basados en acciones de la adquirente intercambiados por incentivos mantenidos por los empleados de la operación adquirida [véase el párrafo 110(b)]

GA104. Una adquirente puede intercambiar sus incentivos con pagos basados en acciones por incentivos mantenidos por los empleados de la operación adquirida. La adquirente contabilizará los intercambios de opciones sobre acciones u otros incentivos con pagos basados en acciones juntamente con una adquisición de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional correspondiente que trate de los pagos basados en acciones.

GA105. En situaciones, en las que los incentivos de la operación adquirida expirarían como consecuencia de una adquisición y si la adquirente sustituye esos incentivos cuando no esté obligada a hacerlo, la adquirente reconocerá los costos como costo de remuneración en los estados financieros posteriores a la combinación de acuerdo con la norma internacional o nacional de contabilidad que trate los pagos basados en acciones. El costo de esos incentivos no se incluirá en la medición de la contraprestación transferida en la adquisición.

Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio de la operación adquirida

GA106. La operación adquirida puede tener pendientes transacciones con pagos basados en acciones que la adquirente no intercambia por sus transacciones con pagos basados en acciones. Si son irrevocables, esas transacciones con pagos basados en acciones de la operación adquirida son parte de la participación no controladora en la operación adquirida. Si no son irrevocables, se medirán como si la fecha de adquisición fuera la fecha de la

concesión. Las transacciones con pagos basados en acciones se miden de acuerdo con la normativa contable internacional o nacional relativa a los pagos basados en acciones.

Medición y contabilización posterior (véase el párrafo 112)

GA107. Los ejemplos de otras NICSP que proporcionan guías sobre la medición y contabilización posterior de activos adquiridos y de pasivos asumidos o incurridos en una adquisición incluyen:

- (nn) La NICSP 31 establece la contabilización de activos intangibles identificables adquiridos en una adquisición. La adquirente medirá la plusvalía por el importe reconocido en la fecha de la adquisición menos cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada. La NICSP 26 establece la contabilización de las pérdidas por deterioro de valor.
- (oo) La NICSP 35 proporciona guías sobre la contabilización de los cambios en la participación de una entidad controladora en una entidad controlada después de la obtención del control.

GA108. Una adquirente debería referirse a la normativa contable internacional o nacional para obtener guías sobre la medición y contabilización posterior de los contratos de seguro, impuestos a las ganancias y pagos basados en acciones.

Medición posterior de transferencias, préstamos en condiciones favorables y beneficios similares recibidos por una adquirente u operación adquirida sobre la base de los criterios que pueden cambiar como resultado de una adquisición (véase el párrafo 114)

GA109. Antes de que tenga lugar una adquisición, una adquirente puede recibir una transferencia de un tercero, sobre la base de criterios especificados. Por ejemplo, un gobierno nacional puede proporcionar subvenciones a los municipios si los ingresos del municipio per cápita de la población está por debajo de un umbral. Una adquisición por un municipio de una operación generadora de efectivo puede incrementar los ingresos per cápita de su población de forma que quede por encima del umbral. Esto puede provocar que el gobierno revise la subvención.

GA110. La adquirente no contabilizará las revisiones del importe de la subvención como parte de la adquisición, pero contabilizará las revisiones en el momento en que la concedente haga públicas sus intenciones de acuerdo con otras NICSP.

GA111. Pueden surgir circunstancias similares con respecto a los préstamos en condiciones favorables y otros beneficios. La adquirente no contabilizará las revisiones de las transacciones como parte de la adquisición, pero contabilizará las revisiones en el momento en que la concedente haga públicas sus intenciones de acuerdo con otras NICSP.

Adquisiciones que tienen lugar durante el periodo sobre el que se informa

- GA112. La entidad resultante satisface las necesidades de los usuarios de sus estados financieros de información sobre las operaciones adquiridas con anterioridad a la adquisición revelando la información prevista en el párrafo 120(r).
- GA113. Para satisfacer los requerimientos de un regulador, puede ser necesario para la adquirente presentar o revelar información además de la requerida por esta Norma.

Disposiciones transitorias para las combinaciones del sector público que involucran únicamente a entidades mutualistas o para las realizadas solo mediante un contrato (véase el párrafo 133)

- GA114. El párrafo 126 prevé que esta Norma se aplique prospectivamente a las combinaciones del sector público cuya fecha de adquisición o de fusión sea a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informe que se inicie a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada.
- GA115. El requerimiento de aplicar esta Norma prospectivamente tiene el siguiente efecto sobre una combinación del sector público que comprenda únicamente entidades mutualistas o que haya sido realizada solo mediante un contrato si la fecha de adquisición o de fusión de esa combinación del sector público es anterior a la aplicación de esta Norma:
- (pp) Clasificación. Una entidad continuará clasificando la combinación del sector público anterior de acuerdo con las políticas contables anteriores de la entidad para estas combinaciones.
 - (qq) Plusvalía anteriormente reconocida. Al comienzo del primer periodo anual en el que se aplique esta Norma, el importe en libros de la plusvalía que surja de la combinación del sector público anterior será su importe en libros en esa fecha de acuerdo con las políticas contables anteriores de la entidad. Para determinar ese importe, la entidad eliminará el importe en libros de toda amortización acumulada de esa plusvalía y la correspondiente disminución en ésta. No deberá realizarse ningún otro ajuste al importe en libros de la plusvalía.
 - (rr) Plusvalía anteriormente reconocida como una reducción del patrimonio. Las políticas contables anteriores de la entidad pueden dar lugar a una plusvalía que surja de la combinación del sector público anterior siendo reconocida como una reducción del patrimonio. En esa situación, la entidad no reconocerá esa plusvalía como un activo al comienzo del primer periodo anual en el que se aplique esta Norma. Además, la entidad no reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) parte alguna de esa plusvalía si vende o dispone de todo o parte de la

operación con la que está relacionada esa plusvalía o cuando una unidad generadora de efectivo con la que esa plusvalía esté relacionada pase a tener un deterioro de valor.

- (ss) Contabilización posterior de la plusvalía. Desde el comienzo del primer periodo anual en el que se aplique esta Norma, una entidad dejará de amortizar la plusvalía que surja de la combinación del sector público anterior y realizará la prueba de su deterioro de valor de acuerdo con la NICSP 26.
- (tt) Plusvalía negativa anteriormente reconocida. Una entidad que contabilizó la combinación del sector público anterior aplicando el anterior método de la adquisición puede haber reconocido un crédito diferido por un exceso en su participación en el valor razonable neto de los activos identificables de la operación adquirida y pasivos sobre el costo de esa participación (algunas veces llamada plusvalía negativa). Si así fuese, la entidad dará de baja en cuentas el importe en libros de ese crédito diferido al comienzo del primer periodo anual en el que se aplique esta Norma con un ajuste correspondiente en el saldo de apertura de los resultados (ahorro o desahorro) acumulados en esa fecha.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

Modificaciones a la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*

Se modifica el párrafo 135 y se añade el párrafo 153J. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Notas

...

Información a revelar sobre políticas contables

...

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

...

Fecha de vigencia

...

- 153J. El párrafo 135 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Modificaciones a la NICSP 10, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

Se modifica el párrafo 22 y se añade el párrafo 38E. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

La reexpresión de los estados financieros

...

Estado de situación financiera

...

22. Para determinar si el importe reexpresado de una partida no monetaria ha sufrido un deterioro de su valor y debe ser reducido, la entidad aplicará las pertinentes pruebas de deterioro de valor de los activos establecidas en la NICSP 21 *Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo*, la NICSP 26 *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* ~~o en otras normas de contabilidad nacionales y/o internacionales que traten el deterioro de las plusvalías~~. Por ejemplo, los importes reexpresados de las propiedades, planta y equipo, plusvalía, patentes y marcas se reducirán a su importe recuperable o cantidad de servicio recuperable, cuando sea apropiado, y los importes reexpresados de los inventarios se reducirán a su valor realizable neto o costo corriente de reposición. Una entidad participada que se contabilice según el método de la participación, puede informar en la moneda de una economía hiperinflacionaria. A fin de calcular la participación del inversionista en los activos netos/patrimonio y en el resultado (ahorro o desahorro) de la entidad participada, el estado de situación financiera y el estado de rendimiento financiero de la misma serán objeto de reexpresión, de acuerdo con lo establecido en esta Norma. Cuando los estados financieros reexpresados de la entidad participada estén expresados en una moneda extranjera, se procederá a su conversión a las tasas de cambio de la fecha de cierre del estado de situación financiera.

...

Fecha de vigencia

...

- 38E. El párrafo 22 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1**

de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Modificaciones a la NICSP 14, Hechos Ocurredos Después de la Fecha de Presentación

Se modifica el párrafo 31 y se añade el párrafo 32E. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Información a revelar

...

Revelación de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes

...

31. Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes, que por lo general producirían revelaciones de información:

- (a) una importante caída en el valor de las propiedades que están contabilizadas al valor razonable, en donde dicha caída no está relacionada con las condiciones de la propiedad en la fecha de presentación, pero se debe a circunstancias acaecidas después de esa fecha;
- (b) la entidad decide, después de la fecha de presentación, distribuir en un futuro importantes beneficios adicionales directa o indirectamente a los participantes en los programas de servicios a la comunidad que gestiona, y esos beneficios adicionales tienen un impacto mayor sobre la entidad;
- (c) Una combinación del sector público importante (NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público* requiere revelar información específica en estos casos), ~~Una adquisición o~~ la disposición de una importante entidad controlada o la subcontratación de todas sus actividades, o substancialmente todas, de aquellas actualmente controladas por una entidad, después de la fecha de presentación;

...

Fecha de vigencia

...

32E. El párrafo 31 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a

partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Modificaciones a la NICSP 16 *Propiedades de Inversión*

Se modifican los párrafos 87 y 90 y se añaden los párrafos 18A y 101E. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones

...

Propiedades de Inversión

...

18A. También se necesita el juicio profesional para determinar si la adquisición de las propiedades de inversión es la adquisición de un activo o un grupo de activos o una combinación del sector público dentro del alcance de la NICSP 40 *Combinaciones de Negocios*. Para determinar si es una combinación del sector público debe hacerse referencia a la NICSP 40. La discusión de los párrafos 9 a 18 de esta Norma está relacionada con si la propiedad es, o no, una propiedad ocupada por el propietario o una propiedad de inversión y no con la determinación de si la adquisición de la propiedad es, o no, una combinación del sector público como se define en la NICSP 40. La determinación de si una transacción específica cumple la definición de una combinación del sector público como se define en la NICSP 40 e incluye una propiedad de inversión como se define en esta Norma requiere la aplicación separada de ambas Normas.

...

Información a revelar

Modelo del valor razonable y modelo del costo

...

Modelo del Valor Razonable

87. Además de las revelaciones exigidas por el párrafo 86, una entidad que aplique el modelo del valor razonable descrito en los párrafos 42 a 64, deberá revelar una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que incluya lo siguiente:

- (a) Adiciones, revelando por separado las derivadas de adquisiciones procedentes de adquisiciones y de desembolsos posteriores reconocidos en el importe en libros de un activo;
- (b) Adiciones derivadas de adquisiciones a través de combinaciones del sector público ~~de entidades~~;

...

Modelo del costo

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

- (a) Los métodos de depreciación utilizados;
- ...
- (d) Una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que incluya lo siguiente:
 - (i) Adiciones, revelando por separado las derivadas de adquisiciones y las que se refieran a desembolsos posteriores reconocidos como un activo;
 - (ii) Adiciones derivadas de adquisiciones a través de combinaciones del sector público ~~de entidades~~;
 - (iii) las disposiciones;

...

Fecha de vigencia

...

101E. El párrafo 18A fue añadido y los párrafos 87 y 90 modificados por la NICSP 40 Combinaciones el Sector Público emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Modificaciones a la NICSP 17 Propiedades, Planta y Equipo

Se modifican los párrafos 60 y 88 y se añade el párrafo 107M. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Depreciación

...

60. Una entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido con respecto a una partida de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y depreciará de forma separada cada una de estas partes. Por ejemplo, en la mayoría de casos sería obligatorio depreciar de manera separada los pavimentos, estructuras, bordes y canales, senderos, puentes e iluminación dentro de un sistema de carreteras. De forma similar, podría ser adecuado depreciar por separado la estructura y los motores de un avión, tanto si se tiene en propiedad como si se tiene en arrendamiento financiero. De forma análoga, si una entidad adquiere propiedades, planta y equipo con arreglo a un arrendamiento operativo en el que es el arrendador, puede ser adecuado depreciar por separado los importes reflejados en el costo de esa partida que sean atribuibles a las condiciones favorables o desfavorables del arrendamiento con respecto a las condiciones de mercado.
88. Los estados financieros deberán revelar, para cada clase de propiedades, planta y equipo reconocido en los mismos:
- (a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;
 - ...
 - (e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:
 - (i) las adiciones;
 - (ii) las disposiciones;
 - (iii) Adquisiciones a través de combinaciones del sector público ~~de entidades~~;
 - ...

Fecha de vigencia

...

- 107M. Los párrafos 60 y 88 fueron modificados por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Modificaciones a la NICSP 18 *Información Financiera por Segmentos*

Se modifican los párrafos 34 y 37 y se añade el párrafo 76E. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones de ingreso, gasto, activos, pasivos y políticas contables de un segmento

...

Activos, pasivos, ingresos y gastos de un segmento

...

34. Los estados financieros consolidados de un gobierno u otra entidad pueden abarcar operaciones ~~entidades~~ adquiridas en ~~una adquisición de la entidad~~ una combinación del sector público que da lugar a plusvalía comprada (en la ~~NIF 3, *Combinaciones de negocios*~~ NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* están incluidas guías sobre la contabilización de la adquisición de una ~~entidad~~ operación) En estos casos, los activos de un segmento incluirán la plusvalía que sea directamente atribuible al mismo o que pueda asignársele utilizando un criterio razonable, y el gasto del segmento incluye ~~la amortización~~ el deterioro de valor ~~relacionada~~ de la plusvalía.

...

37. ~~Las normas de contabilidad internacionales o nacionales pueden~~ La NICSP 40 puede requerir que se hagan ajustes a los importes en libros de los activos y pasivos identificables de una ~~entidad~~ operación obtenida por adquisición (véase, por ejemplo la ~~NIF 3~~). La medición de los activos y pasivos de un segmento incluirá cualquier ajuste a los importes en libros anteriores de activos y pasivos de segmentos identificables de una ~~operación~~ entidad adquirida en una ~~adquisición~~ combinación de entidades ~~que se haya contabilizado como una adquisición~~, incluso en el caso de que tales ajustes se hayan hecho solo con motivo de la elaboración de los estados financieros consolidados y no se hayan registrado ni en los estados financieros separados de la entidad controladora ni en los de la controlada. De forma similar, si la propiedad, planta y equipo ha sido revaluada después de la adquisición, de acuerdo con el modelo de revaluación de la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, los activos del segmento se medirán teniendo en cuenta tales revaluaciones.

...

Fecha de vigencia

...

- 76E. Los párrafos 34 y 37 fueron modificados por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos

que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

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

Se añaden los párrafos 4A y 111F. El texto nuevo está subrayado.

Alcance

...

4A. Esta Norma no se aplica a la contraprestación contingente de una adquirente en una combinación del sector público que esté dentro del alcance de la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*.

...

Fecha de vigencia

...

111F. Se añadió el párrafo 4A mediante la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

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

Se modifica el párrafo 14 y se añaden los párrafos 20A y 82G. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones

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

...

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

...

Activos generadores de efectivo

...

20A. A efectos del deterioro de valor, la plusvalía se considera un activo generador de efectivo. La plusvalía no genera beneficios económicos independientemente de otros activos, y se evalúa por deterioro de valor como parte de un grupo de activos. Esta Norma trata la evaluación de activos individuales. La plusvalía solo se reconoce cuando da lugar a entradas de efectivo o reducciones en las salidas de efectivo netas de una adquirente, no se reconoce plusvalía con respecto al potencial de servicio que no da lugar a flujos de efectivo relacionados. El importe de servicio recuperable usado en esta Norma para evaluar el deterioro de valor se incluye en el potencial de servicio. Por consiguiente, una entidad aplicará la NICSP 26 en lugar de esta Norma para determinar si se ha deteriorado el valor de la plusvalía.

...

Fecha de vigencia

...

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

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 21, pero no son parte de la misma.

...

Activos generadores de efectivo

...

FC5A La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, fue emitida en enero de 2017. La NICSP 40 incluye requerimientos para el reconocimiento y medición de la plusvalía. Al desarrollar la NICSP 40, el IPSASB consideró

los requerimientos para el deterioro de valor de la plusvalía. El IPSASB destacó que la plusvalía no genera beneficios económicos independientemente de otros activos, y, por ello, se evalúa por deterioro de valor como parte de un grupo de activos. La plusvalía solo puede medirse por referencia a los flujos de efectivo, si hay entradas de efectivo positivas o reducciones en las salidas de efectivo netas. El IPSASB también destacó que la NICSP 21 solo trata del deterioro de activos individuales, y evalúa el deterioro de valor por referencia al valor presente del potencial de servicio conservado por el activo. El IPSASB, por ello, concluyó que no sería apropiado aplicar la NICSP 21 al deterioro de valor de la plusvalía. El IPSASB concluyó que, a efectos del deterioro de valor, la plusvalía debe considerarse como un activo generador de efectivo independientemente de si la operación con la que está relacionada es una operación generadora de efectivo. El IPSASB acordó incluir guías adicionales en la NICSP 21 y en la NICSP 26 sobre que la plusvalía debe considerarse un activo generador de efectivo a efectos del deterioro de valor.

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

Se modifican los párrafos 1, 2 y 6 y se añade el párrafo 124E. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer requerimientos para la información financiera de los ingresos que surgen de transacciones sin contraprestación distintas de aquéllas que dan lugar una combinación del sector público de entidades. La Norma trata aspectos que necesitan considerarse en el reconocimiento y medición de ingresos de transacciones sin contraprestación, incluyendo la identificación de las contribuciones de los propietarios.

Alcance

2. **Una entidad que prepara y presenta estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma para contabilizar los ingresos de transacciones sin contraprestación. Esta Norma no se aplica a una combinación del sector público de entidades que sea una transacción sin contraprestación.**

...

6. Los gobiernos pueden reorganizar el sector público, fusionando algunas entidades del sector público y dividiendo otras en dos o más entidades separadas. Una combinación del sector público de entidades tiene lugar cuando dos o más operaciones entidades que informan se unen para formar una entidad

que informa. Estas reestructuraciones no suponen generalmente que una entidad compre a otra entidad u operación, pero pueden dar lugar a que una entidad nueva o existente adquiera todos los activos y pasivos de otra entidad u operación. ~~El IPSASB no ha tratado las combinaciones de entidades y las ha excluido del alcance de esta Norma. Por lo tanto, esta Norma no especifica si una combinación de entidades, la cual es una transacción sin contraprestación, dará lugar a un ingreso o no. Las combinaciones del sector público se contabilizarán de acuerdo con la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*.~~

...

Fecha de vigencia

...

124E. Los párrafos 1, 2 y 6 fueron modificados por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 23, pero no son parte de la misma.

...

Combinaciones ~~de entidades~~ del sector público

FC8. ~~Cuando se emitió, esta Norma no especificaba~~ si las combinaciones de entidades resultantes de transacciones sin contraprestación darán lugar a ingresos. ~~Esto era es~~ porque el IPSASB no ~~había~~ considerado la información financiera de las combinaciones de entidades en el sector público, incluyendo la aplicabilidad de la NIIF 3, *Combinaciones de Negocios*, a las entidades del sector público.

FC8A Posteriormente, el IPSASB emitió la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*. La NICSP 40 especifica la contabilización de las combinaciones del sector público, incluyendo el tratamiento de las ganancias o pérdidas. Las combinaciones del sector público están, por ello, excluidas del alcance de esta Norma.

Modificaciones a la NICSP 26 Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo

Se modifican los párrafos 2, 23, 71, 76, 88, 91, 92, 98–100, 102, 103, 106–108, 110, 111, 120, 122 y 123 a 125, y los encabezamientos anteriores a los párrafos 71 y 76. Se añaden los párrafos 18A, 20A, 90A–90O, 97A a 97H, 111A, 111B, 122A y 126I, y los encabezamientos después de los párrafos 90, 97 y 111. Se eliminan los párrafos 7 y 96. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), deberá aplicar la presente Norma en la contabilización del deterioro del valor de activos generadores de efectivo, exceptuando los siguientes casos:**

...

- (i) **plusvalía;**

...

- ~~7. Esta Norma excluye la plusvalía de su alcance. Las entidades aplican los requerimientos de la normativa contable nacional e internacional aplicable que traten de la pérdida por deterioro de valor de la plusvalía, la asignación de la plusvalía a las unidades generadoras de efectivo y la comprobación de deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo con plusvalía.~~

...

Definiciones

...

Activos generadores de efectivo

...

- 18A. A efectos del deterioro de valor, la plusvalía se considera un activo generador de efectivo. La plusvalía no genera beneficios económicos independientemente de otros activos, y se evalúa por deterioro de valor como parte de un grupo de activos. La NICSP 21 trata la evaluación de activos individuales. La plusvalía solo se reconoce cuando da lugar a entradas de efectivo o reducciones en las salidas de efectivo netas de una adquirente, no se reconoce plusvalía con respecto al potencial de servicio que no da lugar a flujos de efectivo relacionados. El importe de servicio recuperable usado en esta NICSP 21 para evaluar el deterioro de valor se incluye en el potencial de servicio. Por consiguiente, una entidad aplicará esta Norma para determinar si se ha deteriorado el valor de la plusvalía.

...

Identificación de un activo que puede haber deteriorado su valor

20A. En los párrafos 21 a 30 se especifica cuándo se debe determinar el importe recuperable. En ellos se utiliza el término “activo”, pero su contenido es de aplicación tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo. El resto de esta Norma se estructura como sigue:

- (a) Los párrafos 31 a 70 establecen los requerimientos para la medición del importe recuperable. En estas reglas, se utiliza el término “un activo”, pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo.
- (b) Los párrafos 71 a 97 establecen las reglas para el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro del valor. El reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de activos individuales, distintos de la plusvalía, se trata en los párrafos 71 a 75. Los párrafos 76 a 97 tratan sobre el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo y de la plusvalía.
- (c) Los párrafos 98 a 105 establecen las reglas para la reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo reconocida en periodos anteriores. De nuevo, se utiliza en dichos párrafos el término “un activo”, pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo. Además, se establecen requisitos adicionales, para el caso de los activos individuales, en los párrafos 106 a 109, para las unidades generadoras de efectivo en los párrafos 110 y 111 y para la plusvalía en los párrafos 111A y 111B.
- (d) Los párrafos 112 y 113 establecen los requerimientos para la redesignación de un activo generador de efectivo a un activo no generador de efectivo o de un activo no generador de efectivo a un activo generador de efectivo.
- (y) En los párrafos 114 a 122A se especifica la información a revelar sobre las pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de dichas pérdidas para activos y unidades generadoras de efectivo. Los párrafos 123 a 125 contienen los requerimientos de información a revelar adicionales para las unidades generadoras de efectivo entre las que se haya distribuido la plusvalía o activos intangibles con vidas útiles indefinidas, con el propósito de comprobar su deterioro del valor.

...

23. **Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, la entidad deberá también:**

(a) **Comprobar anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del periodo sobre el que se informa, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si este activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el periodo corriente sobre el que se informa, se comprobará el deterioro de este activo intangible antes de que finalice el periodo corriente sobre el que se informa.**

(b) **Comprobar anualmente el deterioro del valor de la plusvalía adquirida en una adquisición, de acuerdo con los párrafos 90A a 90O.**

...

Reconocimiento y medición de una pérdida por deterioro del valor ~~de un activo individual~~

71. En los párrafos 72 a 75 se establecen los requisitos para el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales distintos de la plusvalía. El reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro de valor para las unidades generadoras de efectivo y plusvalía se tratan en los párrafos 76 a 97H.

...

Unidades generadoras de efectivo y plusvalía

76. En los párrafos 77 a 97H se establecen los requisitos para identificar la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un activo, y para determinar el importe en libros y reconocer las pérdidas por deterioro del valor que correspondan a las unidades generadoras de efectivo y plusvalía.

...

Importe recuperable e importe en libros de una unidad generadora de efectivo

...

88. Cuando se agrupan los activos para evaluar su recuperabilidad, es importante incluir en la unidad generadora de efectivo todos los activos que generan o son empleados para generar la corriente relevante de entradas de efectivo. De otro

modo, la unidad generadora de efectivo podría aparecer como plenamente recuperable, cuando de hecho se ha producido una pérdida por deterioro del valor. El árbol ilustrativo de decisión proporciona un diagrama de flujos que ilustra el tratamiento de los activos individuales que son parte de las unidades generadoras de efectivo. En algunos casos se da la circunstancia de que, aunque determinados activos puedan contribuir a la producción de los flujos de efectivo futuros estimados de la unidad generadora de efectivo, no pueden ser distribuidos con un criterio razonable y uniforme a la unidad en cuestión. Este podría ser el caso de la plusvalía. En los párrafos 90A a 90O se explica cómo tratar estos activos, al comprobar si la unidad generadora de efectivo ha deteriorado su valor.

...

Plusvalía

Distribución de la plusvalía a las unidades generadoras de efectivo

90A. A efectos de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía adquirida en una adquisición se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la entidad adquirente, que se espere que se beneficien de las sinergias de la combinación, independientemente de que otros activos o pasivos de la entidad adquirida se asignen a esas unidades o grupos de unidades. Si la plusvalía se adquiere en una adquisición de una operación no generadora de efectivo que da lugar a una reducción de las salidas de efectivo netas de la adquirente, ésta se considerará una unidad generadora de efectivo. Excepto en los casos en que la plusvalía se relacione con la adquisición de una operación no generadora de efectivo, cada unidad o grupo de unidades a la que se asigne la plusvalía:

- (a) representará el nivel más bajo, dentro de la entidad, al que se controla la plusvalía a efectos de gestión interna; y**
- (b) no será mayor que un segmento, según se define en el párrafo 9 de la NICSP 18 Información Financiera por Segmentos.**

90B. La plusvalía reconocida en una adquisición es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una adquisición que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada. La plusvalía no genera flujos de efectivo, o reducciones de salidas de efectivo netas, independientemente de otros activos o grupos de activos, y a menudo contribuye a la generación de los flujos de efectivo de múltiples unidades generadoras de efectivo. Algunas veces, la plusvalía no puede ser asignada con criterios que no sean arbitrarios a las unidades generadoras de efectivo individuales, sino sólo entre grupos de unidades generadoras de efectivo. Como resultado, el nivel más bajo al que, dentro de la entidad, se controla la plusvalía a efectos de gestión interna incluye, en ocasiones, un

número de unidades generadoras de efectivo con las que se relaciona la plusvalía, pero no puede ser distribuida entre ellos. Las referencias contenidas en los párrafos 90D a 90O y 97A a 97H a las unidades generadoras de efectivo entre las que se distribuye la plusvalía, deben entenderse también como referencias aplicables a grupos de unidades generadoras de efectivo entre las que se distribuye la plusvalía. Si la plusvalía se adquiere en una adquisición de una operación no generadora de efectivo que da lugar a una reducción de las salidas de efectivo netas de la adquirente, las referencias de los párrafos 90D a 90O y 97A a 97H a la unidad generadora de efectivo a la que se asigne la plusvalía debe interpretarse como referencias también a la adquirente.

90C. La aplicación de los requisitos del párrafo 90A conducirá a la comprobación del deterioro del valor de la plusvalía a un nivel que refleje la forma en que la entidad gestiona sus operaciones y con el que la plusvalía estaría naturalmente asociada. En consecuencia, no es necesario el desarrollo de sistemas de información adicionales.

90D. Una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido una plusvalía con el propósito de comprobar el deterioro del valor, podría no coincidir con el nivel al que la plusvalía es distribuida de acuerdo con la NICSP 4 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, a efectos de medir las pérdidas y ganancias en moneda extranjera. Por ejemplo, si la NICSP 4 exige a la entidad distribuir la plusvalía a niveles relativamente bajos con el fin de medir las pérdidas y ganancias en moneda extranjera, no se exigirá comprobar el deterioro del valor de la plusvalía al mismo nivel, a menos que también se controle la plusvalía a ese nivel a efectos de gestión interna.

90E. **Si la distribución inicial de la plusvalía adquirida en una adquisición no pudiera completarse antes del cierre del periodo anual en el que la adquisición tuvo lugar, esa distribución inicial se completará antes del cierre del primer periodo anual que comience después de la fecha de adquisición.**

90F. De acuerdo con la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*, cuando la contabilización inicial de una adquisición sólo pueda determinarse de forma provisional al final del periodo en que ésta se efectúe, la adquirente:

- (a) contabilizará la adquisición utilizando dichos valores provisionales; y
- (b) reconocerá cualquier ajuste que se realice a esos valores provisionales como consecuencia de completar la contabilización inicial, dentro del periodo de medición, el cual no excederá de los doce meses siguientes a la fecha de adquisición.

En estas circunstancias, podría también no ser posible completar la distribución inicial de la plusvalía reconocida en la adquisición antes del cierre del periodo en el que se efectuó la combinación. Cuando éste sea el caso, la entidad revelará la información requerida por el párrafo 122A.

90G. Si se ha distribuido la plusvalía a una unidad generadora de efectivo y la entidad vende o dispone por otra vía de una operación dentro de esa unidad, la plusvalía asociada a la operación debe ser:

- (a) **incluida en el importe en libros de la operación cuando se determine el resultado procedente de la disposición; y**
- (b) **medida a partir de los valores relativos de la operación dispuesta y de la parte de la unidad generadora de efectivo que se siga manteniendo, a menos que la entidad pueda demostrar que algún otro método refleja mejor la plusvalía asociada con la operación dispuesta.**

90H. Si una entidad reorganizase su estructura de información de tal forma que cambiase la composición de una o más unidades generadoras de efectivo a las que se haya distribuido la plusvalía, se redistribuirá el importe de la misma entre las unidades afectadas. Esta redistribución se obtendrá empleando un método basado en los valores relativos, similar al usado cuando la entidad disponga de una operación dentro de una unidad generadora de efectivo, a menos que la entidad pueda demostrar que algún otro método refleje mejor la plusvalía asociada con las unidades reorganizadas.

Comprobación del deterioro del valor para las unidades generadoras de efectivo con plusvalía

90I. Cuando, según se determina en el párrafo 90B, la plusvalía se relacione con una unidad generadora de efectivo pero no ha podido ser distribuida a la misma, esta unidad se someterá a una comprobación del deterioro de su valor, cuando existan indicios de que su valor podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, excluyendo la plusvalía, con su importe recuperable. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 91.

90J. Si una unidad generadora de efectivo, de las descritas en el párrafo 90I, incluyera en su importe en libros un activo intangible que tuviera una vida útil indefinida o que todavía no estuviera disponible para su uso, y este activo sólo pudiera ser sometido a la comprobación del deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo, el párrafo 23 requiere que la unidad también sea sometida a la comprobación de deterioro del valor anualmente.

90K. Una unidad generadora de efectivo, a la que se ha distribuido la plusvalía, se someterá a la comprobación del deterioro del valor anualmente, y también cuando existan indicios de que la unidad podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, incluyendo la plusvalía, con el importe recuperable de la misma. Si el importe recuperable de la unidad excediese a su importe en libros, la unidad y la plusvalía atribuida a esa unidad se considerarán como no deteriorados. Si

el importe en libros de la unidad excediese su importe recuperable, la entidad reconocerá la pérdida por deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 91.

Periodicidad de la comprobación del deterioro del valor

90L. La comprobación anual del deterioro del valor para una unidad generadora de efectivo a la que se haya asignado una plusvalía podrá efectuarse en cualquier momento durante un periodo anual, siempre que se realice en la misma fecha cada año. Las comprobaciones del deterioro de valor de diferentes unidades generadoras de efectivo pueden efectuarse en fechas diferentes. Sin embargo, si alguna de las plusvalías asignadas a una unidad generadora de efectivo o la totalidad de ellas hubiera sido adquirida en una adquisición durante el periodo anual corriente, la comprobación del deterioro de valor de esta unidad se efectuará antes de la finalización del periodo anual corriente.

90M. Si se comprobase el deterioro del valor de los activos que constituyen la unidad generadora de efectivo, a la que se ha distribuido plusvalía, al mismo tiempo que las unidades que contienen la plusvalía, se comprobará el deterioro del valor de estos activos antes del de la unidad que contenga la plusvalía. De forma similar, si se comprobase el deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo que constituyan un grupo de unidades a las que se haya distribuido la plusvalía, al mismo tiempo que el grupo de unidades que contenga la plusvalía, las unidades individuales se comprobarán antes que el grupo de unidades que contenga la plusvalía.

90N. En el momento de comprobar el deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo a la que ha sido distribuido plusvalía, podrían existir indicios del deterioro del valor de un activo dentro de la unidad que contenga la plusvalía. En estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor del activo, en primer lugar, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor para ese activo, antes de comprobar el deterioro del valor de la unidad generadora de efectivo que contiene la plusvalía. De forma similar, podrían existir indicios del deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo dentro de un grupo de unidades que contienen la plusvalía. En estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor primero de la unidad generadora de efectivo, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor de esa unidad antes de comprobar el deterioro del valor del grupo de unidades entre las que se ha distribuido la plusvalía.

90O. Los cálculos detallados más recientes, efectuados en el periodo anterior, del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido la plusvalía, podrían ser utilizados para la comprobación del deterioro del valor de esa unidad en el periodo corriente, siempre que se cumplan los siguientes criterios:

- (a) los activos y pasivos que componen esa unidad no han cambiado significativamente desde el cálculo del importe recuperable más reciente;
- (b) el cálculo del importe recuperable más reciente, dio lugar a una cantidad que excedía del importe en libros de la unidad por un margen significativo; y
- (c) basándose en un análisis de los hechos que han ocurrido, y de las circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que la determinación del importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros corriente de la unidad es remota.

Pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

91. Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo (el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo al que se ha distribuido la plusvalía) si, y sólo si, su importe recuperable fuera menor que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades). La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos que generan efectivo de la unidad (o grupo de unidades), en el siguiente orden:

- (a) en primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades); y
- (b) después, al resto de activos de la unidad (grupo de unidades) prorrateándolo en función del importe en libros de cada activo de la unidad.

Estas reducciones del importe en libros se tratarán como pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales, y se reconocerán de acuerdo con lo establecido en el párrafo 73.

92. Al distribuir una pérdida por deterioro del valor según se establece en el párrafo 91, la entidad no reducirá el importe en libros de un activo por debajo del mayor valor de entre los siguientes:

- (a) su valor razonable menos los costos de venta (si se pudiese determinar);
- (b) su valor en uso (si se pudiese determinar); y
- (c) cero.

El importe de la pérdida por deterioro del valor que no pueda ser distribuida al activo en cuestión, se repartirá proporcionalmente entre los demás activos que generan efectivo de la unidad (o grupo de unidades).

...

96. ~~Cuando un activo proporcione potencial de servicio a una o más actividades generadoras de efectivo, pero no a las actividades no generadoras de efectivo, las entidades se referirán a la normativa contable nacional e internacional que trate de estas circunstancias.~~

...

Prueba de deterioro de valor de unidades generadoras de efectivo con plusvalía y participaciones no controladoras

97A. De acuerdo con la NICSP 40 la adquirente mide y reconoce la plusvalía a partir de la fecha de la adquisición como el exceso del apartado (a) sobre el (b) siguientes:

- (a) La suma de:
 - (i) la contraprestación transferida medida de acuerdo con la NICSP 40, que, generalmente, se requiere que sea el valor razonable en la fecha de la adquisición;
 - (ii) el importe de cualquier participación no controladora en la operación adquirida medida de acuerdo con esta la NICSP 40; y
 - (iii) en una adquisición llevada a cabo por etapas, el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación anteriormente tenida por el adquirente en el patrimonio de la operación adquirida.
- (b) El neto de los importes en la fecha de la adquisición de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos medidos de acuerdo con la NICSP 40.

Asignación de la plusvalía

97B. El párrafo 90A de esta Norma requiere que la plusvalía adquirida en una adquisición se distribuya entre cada unidad generadora de efectivo de la adquirente, o grupos de unidades generadoras de efectivo de ésta, de los que se esperen beneficios derivados de sinergias de la combinación, independientemente de si otros activos o pasivos de la operación adquirida se asignan a dichas unidades o grupos de unidades. Es posible que algunas sinergias que procedan de una adquisición se asignen a una unidad generadora de efectivo en la que la participación no controladora no tenga participación.

Comprobación del deterioro de valor

97C. La comprobación del deterioro de valor conlleva la comparación del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo con el importe en libros de ésta.

97D. Cuando una entidad mide las participaciones no controladoras como su participación proporcional en los activos identificables netos de una entidad controlada en la fecha de la adquisición y no por su valor razonable, la plusvalía atribuible a las participaciones no controladoras se incluirá en el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo relacionada pero no se reconocerá en los estados financieros consolidados de la entidad controladora. Debido a ello, una entidad incrementará el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad, para incluir la plusvalía atribuible a las participaciones no controladoras. Este importe en libros ajustado se comparará con el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo para determinar si ésta se ha deteriorado.

Asignación de una pérdida por deterioro del valor

97E. El párrafo 91 requiere que cualquier pérdida por deterioro de valor identificada se asigne en primer lugar a reducir el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad y luego a los otros activos de la unidad proporcionalmente sobre la base del importe en libros de cada activo de la unidad.

97F. Cuando una entidad controlada, o parte de ella, con una participación no controladora sea en sí misma una unidad generadora de efectivo, la pérdida por deterioro de valor se distribuirá entre la entidad controladora y la participación no controladora empleando la misma base con la que se distribuya el resultado (ahorro o desahorro).

97G. Cuando una entidad controlada, o parte de ella, con una participación no controladora sea parte de una unidad generadora de efectivo mayor, la pérdida por deterioro de valor de la plusvalía se distribuirá entre las partes de la unidad generadora de efectivo que tengan una participación no controladora y las que no la tengan. Las pérdidas por deterioro de valor deben distribuirse entre las partes de la unidad generadora de efectivo sobre la base de:

- (a) en la medida en que el deterioro de valor se relacione con la plusvalía en la unidad generadora de efectivo, los valores en libros relativos de la plusvalía de las partes antes del deterioro de valor; y
- (b) en la medida en que el deterioro de valor se relacione con la plusvalía en la unidad generadora de efectivo, los valores en libros relativos de la plusvalía de las partes antes del deterioro de valor; Cualquiera de estos deterioros de valor se distribuirá entre los activos de las partes de cada unidad proporcionalmente sobre la base del importe en libros de cada activo incluido en la parte.

En aquellas partes que tengan participaciones no controladoras, la pérdida por deterioro de valor se distribuirá entre la entidad controladora y la participación no controladora sobre la misma base con que se asigne el resultado (ahorro o desahorro).

97H Si una pérdida por deterioro de valor atribuible a una participación no controladora se relaciona con la plusvalía que no está reconocida en los estados financieros consolidados de la entidad controladora (véase el párrafo 97D), ese deterioro de valor no se reconocerá como una pérdida por deterioro de valor de la plusvalía. En estos casos, como pérdida por deterioro de valor de la plusvalía solo se reconocerá la pérdida por deterioro de valor que se relacione con la plusvalía que se haya asignado a la entidad controladora.

Reversión de una pérdida por deterioro del valor

98. En los párrafos 99 a 105 se establecen los requisitos para revertir una pérdida por deterioro del valor, que haya sido reconocida, en periodos anteriores, para un activo o para una unidad generadora de efectivo. En ellos se utiliza el término “activo”, pero su contenido es de aplicación tanto a un activo individual como a una unidad generadora de efectivo. Se establecen requisitos adicionales, para el caso de los activos individuales, en los párrafos 106 a 109~~y~~, para las unidades generadoras de efectivo~~;~~ en los párrafos 110 y 111 y para la plusvalía en los párrafos 111A y 111B.
99. **La entidad evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en periodos anteriores, para un activo distinto de la plusvalía, ya no existe o podría haber disminuido. Si existiera tal indicio, la entidad estimará de nuevo el importe recuperable del activo.**
100. **Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro del valor, reconocida en periodos anteriores para un activo distinto de la plusvalía, ya no existe o podría haber disminuido en su cuantía, la entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:**
- ...
102. Si existiera un indicio de que la pérdida por deterioro reconocida para un activo distinto de la plusvalía ya no existe o ha disminuido, esto puede indicar que (a) la vida útil restante, (b) el método de depreciación (amortización) o (c) el valor residual, necesitan también ser revisados y ajustados, de acuerdo con la norma que sea de aplicación al activo, incluso cuando el indicio no lleve a la reversión de la pérdida por deterioro del activo.
103. **Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores para un activo, distinto de la plusvalía, si, y sólo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. Si este fuera el caso, se aumentará el importe en libros del activo hasta su importe recuperable, excepto lo dispuesto en el párrafo 106. Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor.**
- ...

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

106. **El importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores.**
107. Cualquier incremento en el importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía, por encima del importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación), si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor en periodos anteriores, es una revaluación del activo. Para contabilizar estas revaluaciones, la entidad utilizará la norma aplicable al activo.
108. **Una reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo distinto a la plusvalía se reconocerá inmediatamente en el resultado (ahorro o desahorro), a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, el modelo de revaluación de las NICSP 17 y NICSP 31). Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con esa otra Norma.**

...

Reversión de una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

110. **El importe de la reversión de una pérdida por deterioro del valor en una unidad generadora de efectivo, se distribuirá entre los activos de esa unidad, exceptuando la plusvalía, de forma proporcional al importe en libros de esos activos. Esos incrementos del importe en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor para los activos individuales, y se reconocerán de acuerdo con el párrafo 108. Ninguna parte del importe de esta reversión se asigna al activo no generador de efectivo que aporta potencial de servicio a una unidad generadora de efectivo.**
111. **Al distribuir la reversión de una pérdida por deterioro del valor correspondiente a una unidad generadora de efectivo siguiendo lo establecido en el párrafo 110, el importe en libros de cada activo no debe ser aumentado por encima del menor de:**
- (a) **su importe recuperable (si pudiera determinarse); y**
 - (b) **el importe en libros que habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en periodos anteriores.**

El importe de la reversión de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a los activos siguiendo el criterio anterior, se prorrateará entre los demás activos que compongan la unidad, exceptuando la plusvalía.

Reversión de la pérdida por deterioro del valor de la plusvalía

111A. Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía no se revertirá en los periodos posteriores.

111B. La NICSP 31 prohíbe el reconocimiento de una plusvalía generada internamente. Cualquier incremento en el importe recuperable de la plusvalía, en los periodos siguientes al reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, será probablemente un aumento de la plusvalía generado internamente, y no una reversión de la pérdida por deterioro del valor reconocida para la plusvalía adquirida.

...

Información a revelar

...

120. Una entidad revelará la siguiente información, para cada pérdida por deterioro del valor de cuantía significativa o su reversión que hayan sido reconocidas durante el periodo para un activo generador de efectivo (incluyendo la plusvalía) o una unidad generadora de efectivo:

(a) los sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor;

...

(e) **Si el importe recuperable del activo (unidad generadora de efectivo), es el valor razonable menos los costos de venta o su valor en uso;**

...

122. Se aconseja a la entidad revelar información acerca de las hipótesis utilizadas para determinar el importe recuperable de los activos, durante el periodo. No obstante, el párrafo 123 exige a la entidad revelar información sobre las estimaciones utilizadas para determinar el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo, cuando la plusvalía o un activo intangible con una vida útil indefinida se encuentren incluidos en el importe en libros de esa unidad.

122A. Si, de acuerdo con el párrafo 90E, alguna parte de la plusvalía adquirida en una adquisición durante el periodo no ha sido distribuida a ninguna unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) al final del periodo sobre el que se informa, se revelarán tanto el importe de la plusvalía no

distribuido como las razones por las que ese importe sobrante no se distribuyó.

Información a revelar sobre estimaciones utilizadas para medir los importes recuperables de unidades generadoras de efectivo que contienen activos intangibles con vidas útiles indefinidas

123. La entidad revelará la información exigida en los apartados (a) a ~~(y)~~(f) siguientes para cada unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) para la que el importe en libros de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, que se hayan distribuido a esa unidad (o grupo de unidades), sea significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la entidad, respectivamente:
- (a) **El importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad (o grupo de unidades).**
 - ~~(a)~~(b) El importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido a la unidad (o grupo de unidades);
 - ~~(b)~~(c) La base sobre la que se ha determinado el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) (es decir, el valor en uso o valor razonable menos costos de disposición);
 - ~~(e)~~(d) Si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) estuviera basado en el valor en uso:
 - (i) una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual la gerencia ha basado sus proyecciones de flujos de efectivo para el periodo cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes. Hipótesis clave son aquellas a las que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible;
 - (ii) una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor (o valores) asignado a cada hipótesis clave, así como si dicho valor o valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son congruentes con las fuentes externas de información y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de externas de información.
 - (iii) El periodo sobre el cual la gerencia ha proyectado los flujos de efectivo basados en presupuestos o previsiones aprobados por la gerencia y, cuando se utilice un periodo superior a cinco años para una unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades), una explicación de las causas que justifican ese periodo más largo.

- (iv) **La tasa de crecimiento empleada para extrapolar las proyecciones de flujos de efectivo más allá del periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, así como la justificación pertinente si se hubiera utilizado una tasa de crecimiento que exceda la tasa promedio de crecimiento a largo plazo para los productos, industrias, o para el país o países en los cuales opere la entidad, o para el mercado al que la unidad (o grupo de unidades) se dedica; y**
 - (v) **La tasa o tasas de descuento aplicadas a las proyecciones de flujos de efectivo.**
- ~~(d)~~**(e) Si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) estuviera basado en el valor razonable menos los costos de venta, la metodología empleada para determinar el valor razonable menos los costos de venta. Cuando el valor razonable menos los costos de venta no se haya determinado utilizando un precio de mercado observable para la unidad, también se revelará la siguiente información:**
- (i) **Una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del valor razonable menos los costos de venta. Hipótesis clave son aquellas a las que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible; y**
 - (ii) **una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor (o valores) asignados a cada hipótesis clave, si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, si procede, si son congruentes con las fuentes de información externas y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes externas de información.**
Si el valor razonable menos los costos de venta se determinase utilizando proyecciones de flujo de efectivo descontado, también se revelará la siguiente información:
 - (iii) **el periodo en el que la dirección ha proyectado los flujos de efectivo;**
 - (iv) **la tasa de crecimiento utilizada para extrapolar las proyecciones de flujos de efectivo; y**
 - (v) **la tasa o tasas de descuento aplicadas a las proyecciones de flujos de efectivo.**
- ~~(e)~~**(f) Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del importe**

recuperable de la unidad (o grupo de unidades), supusiera que el importe en libros de la unidad excediera a su importe recuperable:

- (i) la cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) excede su importe en libros;
- (ii) el valor asignado a la hipótesis clave; y
- (iii) el importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable, todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables usadas para medir el importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) a su importe en libros.

124. Si la totalidad o una parte del importe en libros de la plusvalía, o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, ha sido distribuido entre múltiples unidades generadoras de efectivo (o grupos de unidades), y el importe así atribuido a cada unidad (o grupo de unidades) no fuera significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la entidad, se revelará ese hecho junto con la suma del importe en libros de la plusvalía o los activos intangibles con vidas útiles indefinidas atribuido a tales unidades (o grupos de unidades). Además, si el importe recuperable de alguna de esas unidades (o grupos de unidades) está basado en las mismas hipótesis clave y la suma de los importes en libros de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades fuera significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas indefinidas de la entidad, ésta revelará este hecho, junto con:

- (a) La suma del importe en libros de la plusvalía distribuida entre esas unidades (o grupos de unidades).
- ~~(a)~~(b) La suma del importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades (o grupo de unidades);
- ~~(b)~~(c) una descripción de las hipótesis clave;
- ~~(e)~~(d) una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor o valores asignados a las hipótesis clave, así como si dicho valor o valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son congruentes con las fuentes de información externa y, si no lo fueran, cómo y porqué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes externas de información;
- ~~(d)~~(e) Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, supusiera que la acumulación de los importes en libros de la unidad

(o grupo de unidades) excediera la suma de sus importes recuperables:

- (i) **la cantidad por la cual la acumulación de los importes recuperables de las unidades (o grupo de unidades) excediese la suma de sus importes en libros;**
- (ii) **el valor(es) asignado(s) a la o las hipótesis clave; y**
- (iii) **el importe por el que debe cambiar el valor (o valores) asignado a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable, todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables utilizadas para medir el importe recuperable, para que la suma de los importes recuperables de la unidad (o grupo de unidades) se iguale a la suma de sus importes en libros.**

125. Los cálculos más recientes del importe recuperable de una unidad (o grupo de unidades) efectuados en el periodo anterior podrían, de acuerdo con el párrafo 37 o 99Q, trasladarse y ser utilizados en la comprobación del deterioro del valor para esa unidad (o grupo de unidades) en el periodo corriente si se cumplen los requisitos específicos. Si éste fuera el caso, la información para esa unidad (o grupo de unidades) se incorporarán dentro de la información a revelar exigida por los párrafos 123 y 124, relativa al traslado de un periodo a otro de los cálculos del importe recuperable.

Fecha de vigencia

...

126I. Se modificaron los párrafos 2, 23, 71, 76, 88, 91, 92, 98 a 100, 102, 103, 106 a 108, 110, 111, 120, 122 y 123 a 125, se añadieron los párrafos 18A, 20A, 90A a 90O, 97A a 97H, 111A, 111B y 122A y se eliminaron los párrafos 7 y 96 por la NICSP40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 26, pero no son parte de la misma.

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

...

Exclusión de la plusvalía del alcance

FC8. La NIC 36 contiene requerimientos extensos y guías sobre (a) el deterioro de valor de la plusvalía, (b) la asignación de la plusvalía a las unidades generadoras de efectivo, y (c) la comprobación del deterioro de valor para las unidades generadoras de efectivo con plusvalía. Al desarrollar la NICSP 26, ~~el~~ El IPSASB consideró si la plusvalía debe quedar dentro del alcance de esta Norma. El IPSASB ~~no había~~ no había emitido todavía una NICSP que trate de las combinaciones de entidades y ~~consideró~~ consideró que es probable que surjan varias cuestiones específicas del sector público cuando se producen combinaciones de entidades del sector público: en particular, si puede identificarse siempre una entidad adquirente en combinaciones de entidades del sector público. El IPSASB concluyó que la plusvalía no debe incluirse en el alcance de esta Norma. De acuerdo con la jerarquía de la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, los usuarios se ~~refieren~~ referían a los requerimientos de la normativa contable nacional e internacional correspondiente, que traten del deterioro de valor de la plusvalía, la asignación de la plusvalía a las unidades generadoras de efectivo, y la comprobación por deterioro de valor de las unidades generadoras de efectivo con plusvalía.

FC8A La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, fue emitida en enero de 2017. La NICSP 40 incluye requerimientos para el reconocimiento y medición de la plusvalía. Al desarrollar la NICSP 40, el IPSASB consideró los requerimientos para el deterioro de valor de la plusvalía. El IPSASB destacó que la plusvalía no genera beneficios económicos independientemente de otros activos, y, por ello, se evalúa por deterioro de valor como parte de un grupo de activos. La plusvalía solo puede medirse por referencia a los flujos de efectivo, si hay entradas de efectivo positivas o reducciones en las salidas de efectivo netas. El IPSASB también destacó que la NICSP 21 solo trata del deterioro de activos individuales, y evalúa el deterioro de valor por referencia al valor presente del potencial de servicio conservado por el activo. El IPSASB, por ello, concluyó que no sería apropiado aplicar la NICSP 21 al deterioro de valor de la plusvalía. El IPSASB concluyó que, a efectos del deterioro de valor, la plusvalía debe considerarse como un activo generador de efectivo independientemente de si la operación con la que está relacionada es una operación generadora de efectivo. El IPSASB acordó incluir guías adicionales en la NICSP 21 y en la NICSP 26 sobre que la plusvalía debe considerarse un activo generador de efectivo a efectos del deterioro de valor.

FC8B Como consecuencia de la decisión del IPSASB de que la plusvalía debe considerarse un activo generador de efectivo a efectos del deterioro de valor, éste acordó incorporar en la NICSP 26 las guías y requerimientos amplios sobre (a) el deterioro de la plusvalía, (b) la distribución de la plusvalía a las

unidades generadoras de efectivo, y (c) la comprobación del deterioro de valor de las unidades generadoras de efectivo contenida en la NIC 36.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 26, pero no es parte de la misma.

...

Introducción de la plusvalía en el importe en libros de una operación sobre disposición

Antecedentes

GI24A. Una municipalidad vende por 100 u.m. una operación que era parte de una unidad generadora de efectivo a la cual había sido distribuido parte de la plusvalía. La plusvalía distribuida a la unidad no puede identificarse ni asociarse con un grupo de activos a un nivel inferior al de esa unidad, salvo que se aplicasen criterios arbitrarios. El importe recuperable de la parte de la unidad generadora de efectivo que se sigue manteniendo es de 300 u.m.

Tratamiento Contable

GI24B. Debido a que la plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo no puede ser identificada o asociada sin recurrir a criterios arbitrarios, con un grupo de activos a un nivel inferior al de esa unidad, la plusvalía asociada con la operación vendida se medirá sobre la base de los valores relativos de la operación vendida y de la parte de la unidad generadora de efectivo que se sigue manteniendo. En consecuencia, el 25 por ciento de la plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo se incluirá en el importe en libros de la operación vendida.

Redistribución de la plusvalía cuando se reestructura una unidad generadora de efectivo

Antecedentes

GI24C. La plusvalía ha sido distribuida previamente a la unidad generadora de efectivo A. La plusvalía atribuida a la unidad A no puede ser identificada ni asociado con un grupo de activos a un nivel inferior a la unidad A, salvo que se aplicasen criterios arbitrarios. La unidad A va a ser dividida e integrada dentro de otras tres unidades generadoras de efectivo B, C y D.

Tratamiento Contable

GI24D. Debido a que la plusvalía atribuida a A no puede ser identificada o asociada con un grupo de activos a un nivel inferior a la unidad A, sin aplicar criterios arbitrarios, éste se redistribuirá a las unidades B, C y D sobre la base de los

valores relativos de las tres partes que componen A, antes de que tales partes sean integradas con B, C y D.

Comparación con la NIC 36

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

...

- ~~La plusvalía está fuera del alcance de la NICSP 26. La NIC 36 contiene requerimientos extensos y guías sobre el deterioro de valor de la plusvalía, la asignación de la plusvalía a las unidades generadoras de efectivo, y la comprobación del deterioro de valor para las unidades generadoras de efectivo con plusvalía.~~

...

Modificaciones a la NICSP 27 *Agricultura*

Se modifica el párrafo 48 y se añade el párrafo 56F. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Información a revelar

General

...

48. **Una entidad presentará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá:**

...

- (g) **Incrementos derivados de combinaciones del sector público de entidades;**

...

Fecha de vigencia

...

- 56F. El párrafo 48 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación**

para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Modificaciones a la NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición

Se modifican los párrafos 2, GA35, GA131 y B4 y se añade el párrafo 125F. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

2. Esta Norma se aplicará por todas las entidades para todos los tipos de instrumentos financieros, a excepción de:

...

- (f) Cualquier contrato a término entre un adquirente y un vendedor para vender o comprar una operación adquirida que dará lugar a una combinación del sector público ~~de entidades~~ en una fecha de adquisición futura. El plazo del contrato a término no debería exceder un periodo razonable normalmente necesario para obtener las aprobaciones requeridas y para completar la transacción.

...

Fecha de vigencia

...

125F. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017, modificó los párrafos 2, GA35, GA131 y B4. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 29.

...

Definiciones (párrafos 9 y 10)

...

Inversiones mantenidas hasta el vencimiento

...

GA35. Las ventas realizadas antes del vencimiento pueden satisfacer las condiciones establecidas en el párrafo 10—y, por lo tanto, no suscitar dudas sobre la intención de la entidad de mantener otras inversiones hasta el vencimiento— siempre que sean atribuibles a alguna de las siguientes circunstancias:

...

- (c) Una combinación importante ~~del sector público de entidades~~ o una venta o disposición importante, (tal como la venta de un segmento) que obligue a vender o transferir inversiones mantenidas hasta el vencimiento para mantener la posición de riesgo de tasa de interés de la entidad o la política de riesgo de crédito (aunque la combinación ~~del sector público de entidades~~ es un suceso que está bajo el control de la entidad, los cambios que se hagan a su cartera de inversión para mantener su posición de riesgo de tasa de interés o las políticas de riesgo de crédito pueden ser más bien una consecuencia de la misma que un hecho que se pueda anticipar).

...

Coberturas (párrafos 80 a 113)

...

Partidas cubiertas (párrafos 87 a 94)

Partidas que cumplen los requisitos (párrafos 87 a 94)

GA131. Un compromiso en firme para adquirir una entidad o integrar un conjunto de actividades, en una combinación ~~del sector público de entidades~~, no puede ser una partida cubierta, con la excepción del componente de riesgo de tasa de cambio, porque los otros riesgos a cubrir no pueden ser identificados y medidos de forma específica. Estos otros riesgos son riesgos generales de las operaciones.

Apéndice B

Nueva evaluación de derivados implícitos

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 29.

Introducción

...

B4. Este Apéndice se aplica a todos los derivados implícitos dentro del alcance de la NICSP 29, excepto la adquisición de contratos con derivados implícitos en

una combinación del sector público de entidades o su posible nueva evaluación en la fecha de adquisición.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 29, pero no es parte de la misma.

...

Sección F: Cobertura

...

F.2 Partidas cubiertas

...

F.2.3 Contabilidad de coberturas: carteras de clientes regulares y de gran confianza

¿Se permite el tratamiento de la contabilidad de coberturas para una cobertura de la exposición al valor razonable de carteras de clientes regulares y de gran confianza?

Depende de si la cartera de clientes regulares y de gran confianza se genera internamente o es adquirida (por ejemplo, como parte de una combinación del sector público de entidades).

...

Modificaciones a la NICSP 31 *Activos Intangibles*

Se modifican los párrafos 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67, y 117, se añaden los párrafos 18A, 26A, 39A a 39E, 93A, 114A y 132H, y se insertan encabezamientos adicionales después de los párrafos 17 y 39. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

...

3. **Esta Norma se aplicará al contabilizar los activos intangibles, excepto en los siguientes casos:**

(a) **activos intangibles que estén dentro del alcance de otras Normas;**

...

(e) **~~activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios (véase la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre combinaciones de negocios);~~**

- (f) ~~activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios (véase la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre combinaciones de negocios);~~

...

6. En el caso de que otra NICSP se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa NICSP en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:

...

- (d) activos financieros, según se definen en la NICSP 28. El reconocimiento y la medición de algunos activos financieros se tratan en la NICSP 34, *Estados Financieros Separados*, NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*; y NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*; y
- (e) el reconocimiento y medición inicial de los activos de concesión de servicios que están dentro del alcance de la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente*. Sin embargo, esta Norma se aplicará a la medición y información a revelar posteriores sobre estos activos; y
- (f) plusvalía (véase la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*).

...

Definiciones

...

Activos Intangibles

...

Identificabilidad

18. No todos los activos descritos en el párrafo 17 cumplen la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliera la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una adquisición, formará parte del plusvalía reconocida en la fecha de adquisición (véase el párrafo 66).

- 18A. La definición de un activo intangible requiere que éste sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía. La plusvalía reconocida en una adquisición es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de

otros activos adquiridos en una adquisición que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada. Los beneficios económicos futuros pueden proceder de sinergias entre los activos identificables adquiridos o de activos que, individualmente, no cumplen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros.

...

Control de un activo

...

24. Una entidad puede tener una cartera de usuarios o una tasa de éxito en alcanzar los usuarios de sus servicios previstos y esperar que, debido a los esfuerzos empleados en desarrollar las relaciones con los usuarios de sus servicios, éstos vayan a continuar utilizándolos. Sin embargo, en ausencia de derechos legales para proteger, u otras formas de controlar, las relaciones con los usuarios de un servicio o de fidelización de dichos usuarios, la entidad tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos esperados o potencial de servicio de las mencionadas relaciones con los usuarios de un servicio y de fidelización como para considerar que esas partidas (por ejemplo, cartera de usuarios de un servicio, cuotas de mercado o tasas de éxito de un servicio, relaciones con los usuarios de un servicio y fidelización de éstos) cumplen la definición de activo intangible. Cuando no se tengan derechos legales para proteger esas relaciones, las transacciones con contraprestación de las mismas u otras relaciones similares no contractuales con los clientes (distintas de las que forman parte de una adquisición) demuestran que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los beneficios económicos futuros o potencial de servicio esperados obtenidos de la relación con los usuarios de un servicio. Como esas transacciones con contraprestación también demuestran que las relaciones con los usuarios de un servicio son separables, dichas relaciones cumplen la definición de un activo intangible.

...

Reconocimiento y medición

...

- 26A. Los párrafos 32 a 39 abordan la aplicación de los criterios de reconocimiento a los activos intangibles adquiridos de forma separada, y los párrafos 39A a 41 tratan su aplicación a los activos intangibles adquiridos en una combinación del sector público. Los párrafos 42 y 43 tratan la medición inicial de activos intangibles adquiridos a través de transacciones sin contraprestación, los párrafos 44 y 45 abordan el intercambio de activos intangibles y los párrafos 46 a 48, el tratamiento de la plusvalía generada internamente. Los párrafos 49 a 65 tratan del reconocimiento inicial y la medición de los activos intangibles generados internamente.

...

Adquisición de un activo intangible como parte de una adquisición (Combinación del sector público)

39A. De acuerdo con la NICSP 40, cuando se adquiera un activo intangible en una adquisición, su costo será su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable de un activo intangible reflejará las expectativas de los participantes del mercado en la fecha de la adquisición acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos o potencial de servicio, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad que figura en el párrafo 28(a), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en una adquisición. Cuando un activo adquirido en una adquisición sea separable o surja de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos contractuales o de otro tipo legal), existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Por tanto, el criterio de valoración de la fiabilidad incluido en el párrafo 28(b), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las adquisiciones.

39B. De acuerdo con esta Norma y la NICSP 40, una adquirente reconocerá un activo intangible de la operación adquirida, en la fecha de la adquisición, de forma separada de la plusvalía, con independencia de que el activo haya sido reconocido por la operación adquirida antes de la adquisición. Esto significa que la adquirente reconocerá como un activo, de forma separada de la plusvalía, un proyecto de investigación y desarrollo en curso de la operación adquirida si el proyecto satisface la definición de activo intangible. Un proyecto de investigación y desarrollo en proceso de la operación adquirida cumplirá la definición de activo intangible cuando:

- (a) cumpla la definición de activo; y
- (b) sea identificable, es decir, sea separable o surja de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos contractuales o de otro tipo legal).

Activos intangibles adquiridos en una adquisición (Combinaciones del Sector Público)

39C. Cuando un activo adquirido en una adquisición sea separable o surja de un acuerdo vinculante (incluyendo derechos contractuales o de otro tipo legal), existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Cuando exista un rango de posibles resultados con diferentes probabilidades para las estimaciones empleadas para medir el valor razonable de un activo intangible, esa incertidumbre se tendrá en cuenta en la medición del valor razonable del activo.

39D Un activo intangible adquirido en una adquisición podría ser separable, pero solo junto con un acuerdo vinculante relacionado, activo o pasivo identificable. En tales casos, el adquirente reconocerá el activo intangible independientemente de la plusvalía, pero junto con la partida relacionada.

39E La entidad adquirente podrá reconocer un grupo de activos intangibles complementarios como un solo activo, siempre que los activos individuales tengan vidas útiles similares. Por ejemplo, los términos “marca” y “denominación comercial” se emplean a menudo como sinónimos de marca registrada y otro tipo de marcas. Sin embargo, los primeros son términos comerciales generales, normalmente usados para hacer referencia a un grupo de activos complementarios como una marca registrada (o marca de servicios) junto a un nombre comercial, fórmulas, componentes y experiencia tecnológica asociados a dicha marca.

Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en proceso

40. **Los desembolsos por investigación o desarrollo que:**

- (a) **estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en proceso, adquirido de forma independiente o en una adquisición y reconocido como un activo intangible; y**
- (b) **se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto; se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 52 a 60.**

41. La aplicación de lo exigido en los párrafos 52 a 60 implica que los desembolsos posteriores, asociados a un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido de forma independiente o en una adquisición y reconocidos como un activo intangible, serán:

- (a) reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos, si se trata de desembolsos de investigación;
- (b) reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, si se trata de desembolsos por desarrollo que no cumplan los criterios del párrafo 55 para su reconocimiento como activo intangible, y
- (c) añadidos al importe en libros del proyecto de investigación o desarrollo en proceso adquirido, si los desembolsos por desarrollo cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 55.

...

Reconocimiento como gasto

66. **Los desembolsos sobre una partida intangible deberán reconocerse como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que:**

- (a) **formen parte del costo de un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 26 a 65); o**
- (b) **la partida sea adquirida en una adquisición, y no pueda ser reconocida como un activo intangible. Cuando éste sea el caso, formará parte del importe reconocido como plusvalía en la fecha de la adquisición (véase la NICSP 40).**

67. En algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros o potencial de servicio a una entidad, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En el caso del suministro de bienes, la entidad reconocerá estos desembolsos como un gasto siempre que tenga un derecho a acceder a esos bienes. En el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá el desembolso como un gasto siempre que reciba los servicios. Por ejemplo, los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurra en ellos (véase el párrafo 52), excepto en el caso de que se adquieran como parte de una adquisición. Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como gastos son los siguientes:

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

...

Vida útil

...

93A. La vida útil de:

- (a) **Una licencia o derecho similar anteriormente concedida por una operación que se combina a otra que se reconoce por la entidad resultante en una fusión; o**

- (b) un derecho readquirido reconocido como un activo intangible en una adquisición
es el periodo restante del acuerdo vinculante (incluyendo derechos contractuales u otros de tipo legal) en el que el derecho se concedió y no se incluirá en periodos de renovación.

...

Retiros y disposiciones

...

114A. En el caso de:

- (a) Una licencia o derecho similar anteriormente concedida por una operación que se combina a otra que se reconoce por la entidad resultante en una fusión; o
- (b) un derecho readquirido reconocido como un activo intangible en una adquisición.

Si el derecho se revende posteriormente a un tercero, el importe en libros relacionado, si lo hubiera, se deberá utilizar para determinar la ganancia o pérdida de la reventa.

...

Información a revelar

General

117. La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los que se hayan generado internamente y el resto de activos intangibles:

- (a) si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;

...

- (e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:

- (i) los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos, aquellos adquiridos por separado, y los adquiridos por separado, y los adquiridos a través de adquisiciones;

...

Fecha de vigencia

...

132H. **La NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público* emitida en enero de 2017 modificó los párrafos 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67, y 117 y añadió los párrafos 18A, 26A, 39A a 39E, 93A y 114A. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Por ello, no se ajustarán los importes reconocidos para los activos intangibles y la plusvalía en combinaciones del sector público anteriores. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.**

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 31, pero no son parte de la misma.

...

Alcance

...

FC4. La NIC 38 contiene requerimientos y guías sobre la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. Al emitir la NICSP 31, el IPSASB consideró si la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios deben incluirse dentro del alcance de esta Norma. El IPSASB todavía no había emitido una NICSP que trate sobre las combinaciones de negocios y consideró probable que cuando tengan lugar combinaciones de entidades públicas surgirán ciertas cuestiones específicas del sector público. El IPSASB concluyó en ese momento que la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios no deben incluirse dentro del alcance de esta Norma. De acuerdo con la jerarquía establecida en la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, se remitió a los usuarios a los requerimientos de la normativa internacional o nacional de contabilidad aplicable que se ocupa de la plusvalía y de los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios.

FC4A Posteriormente, el IPSASB emitió la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*. La NICSP 40 especifica la contabilización de las combinaciones del sector público, incluyendo el reconocimiento y medición inicial de los activos intangibles. La NICSP 40 no especifica la medición y información a revelar posterior de los activos intangibles reconocidos como parte de una combinación del sector público. Por consiguiente, el IPSASB reconsideró si

la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación del sector público deben incluirse dentro del alcance de esta Norma. El IPSASB estuvo de acuerdo en que estos deben incluirse en el alcance de esta Norma como resultado de que emitiera la NICSP 40 y modificó la Norma en consecuencia.

Comparación con la NIC 38

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

...

- ~~La NIC 38 contiene requerimientos y guías sobre la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. La NICSP 31 no incluye estas guías.~~

...

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

Se modifican los párrafos 86, 129, 130 y 132, se añaden los párrafos 62A a 62C, y 156, y se introduce un encabezamiento adicional después del párrafo 62. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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

...

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

...

Otras exenciones

...

NICSP 40—Combinaciones del Sector Público

62A. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica la exención del párrafo 36 que permite un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir los activos o pasivos, ésta puede ser una parte

de una combinación del sector público durante dicho periodo de dispensa. No se requiere que la entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca o mida los activos o pasivos asociados con la combinación del sector público, hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o cuando los activos o pasivos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que sea primero).

62B. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica la exención del párrafo 62A no reconocerá la plusvalía con respecto a una adquisición. La entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá la diferencia entre (a) y (b) siguiente en los activos netos/patrimonio:

(a) La suma de:

(i) cualquier contraprestación transferida;

(ii) la participación no controladora en una operación adquirida;
y

(iii) la participación en el patrimonio mantenida en una operación adquirida.

(b) Los importes netos de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos.

62C. La NICSP 40 se aplica de forma prospectiva. Por consiguiente, una entidad que adopta por primera vez las NICSP no ajustará los importes de la plusvalía reconocidos como un resultado de una combinación del sector público que tuvo lugar con anterioridad a la aplicación de la NICSP 40.

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

...

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

86. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará el requerimiento de tratar la plusvalía (véase la ~~normativa contable nacional o internacional que trata las combinaciones de la entidad~~ NICSP 40) que surja en la adquisición de un negocio en el extranjero y los ajustes del valor razonable a los importes en libros de los activos y pasivos que surgen de la adquisición de ese negocio en el extranjero, como activos y pasivos de éste, de forma prospectiva en la fecha de adopción de las NICSP.

...

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

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

- (a) **los importes en libros determinados de acuerdo con esta NICSP que se hubieran incluido en los estados financieros consolidados de la controladora, basados en la fecha de adopción de las NICSP de la entidad controlada, si no se realizaron ajustes para propósitos de consolidación y por los efectos de la combinación del sector público ~~la entidad~~ por la que la entidad controladora adquirió a la entidad controlada; o**

...

130. **Sin embargo, si una entidad controladora adopta por primera vez las NICSP después que su entidad controlada (o asociada o negocio conjunto), la controladora, medirá, en sus estados financieros consolidados, los activos y pasivos de la entidad controlada (o asociada o negocio conjunto) por los mismos importes en libros que figuran en los estados financieros de la entidad controlada (o asociada o negocio conjunto), después de realizar los ajustes que correspondan al consolidar o aplicar el método de la participación, así como los que se refieran a los efectos de la combinación del sector público ~~la entidad~~ en la que la entidad controladora adquirió a la entidad controlada (o asociada o negocio conjunto) sujeta a las exenciones que pudieran adoptarse en los términos de esta NICSP. De forma similar, si una entidad controlada pasa a ser una entidad que adopta por primera vez las NICSP en sus estados financieros separados, antes o después que en sus estados financieros consolidados, medirá sus activos y pasivos por los mismos importes en ambos estados financieros, sujeta a las exenciones que puedan adoptarse según esta NICSP, excepto por los ajustes de consolidación.**

...

NICSP 37, Acuerdos Conjuntos

132. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP contabilizó su inversión en un negocio conjunto según su base contable anterior utilizando la consolidación proporcional, la inversión en el negocio conjunto se medirá en la fecha de adopción como la suma del importe en libros de los activos y pasivos que la entidad consolidó anteriormente de forma proporcional, incluyendo la plusvalía comprada que surge de las transacciones de adquisición (véase la ~~normativa contable nacional~~ e**

~~internacional relevante que trata las combinaciones de entidades~~ **NICSP 40).**

...

Fecha de vigencia

...

156. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017 modificó los párrafos 86, 129, 130 y 132 y añadió los párrafos 62A a 62C. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 33, pero no son parte de la misma.

...

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

...

NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*

FC79A Al desarrollar la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*, el IPSASB consideró si debería proporcionar una dispensa transitoria que permita a una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reconocer o medir todos los activos o pasivos asociados con una combinación del sector público. El IPSASB destacó que la NICSP 40 se aplica de forma prospectiva y, por ello, su aplicación no requeriría que una entidad que adopta por primera vez las NICSP ajuste su contabilidad de una combinación del sector público que ocurrió antes de la aplicación de esa Norma. Sin embargo, una combinación del sector público podría tener lugar durante el periodo de dispensa transitorio de la entidad que adopta por primera vez las NICSP. El IPSASB consideró que requerir que una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca y mida todos los activos y pasivos asociados con una combinación del sector público sin requerir que reconozca y mida todos los activos y pasivos similares no proporcionaría información útil a los usuarios de los estados financieros.

FC79B. Por consiguiente, el IPSASB decidió proporcionar una dispensa transitoria que permite a una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reconocer

o medir todos los activos o pasivos asociados con una combinación del sector público como parte de esta Norma. El IPSASB también decidió que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no debería reconocer la plusvalía si no reconocía o medía todos los activos o pasivos asociados con una combinación del sector público.

Guía de implementación

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

...

NICSP 35, Estados Financieros Consolidados

GI82. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no consolidaba una entidad controlada de acuerdo con su base contable anterior, entonces, en sus estados financieros consolidados, dicha entidad medirá los activos y pasivos de la entidad controlada por el mismo importe en libros que en los estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) de la entidad controlada después de su adopción de las NICSP, tras ajustar según los procedimientos de consolidación y por los efectos de combinación del sector público la entidad que adquirió la entidad controlada (párrafo 130 de la NICSP 33). Si la entidad controlada no ha adoptado las NICSP de base de acumulación (o devengo) en sus estados financieros, los importes en libros descritos anteriormente son aquellos que las NICSP exigirían en esos estados financieros.

Modificaciones a la NICSP 35 Estados Financieros Consolidados

Se modifican los párrafos 4, 40, 52, 56, 57 y 63 y se añaden los párrafos 55A, 79B y 79C. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

...

Combinaciones del Sector Público

4. Esta Norma no trata los requerimientos de contabilización de combinaciones en el sector público y sus efectos sobre la consolidación, incluyendo la plusvalía que surge de una combinación en el sector público (véase la ~~norma de contabilidad nacional o internacional correspondiente que trate sobre combinaciones en el sector público~~ NICSP 40 Combinaciones del Sector Público).

...

Requerimientos de contabilización

...

Procedimientos de consolidación

40. Los estados financieros consolidados:

...

- (b) Se compensan (eliminan) el importe en libros de la inversión de la entidad controladora en cada entidad controlada, así como la parte de los activos netos/patrimonio de cada una de dichas entidades controladas que pertenece a la controladora, ~~(norma de contabilidad nacional o internacional correspondiente que trate sobre combinaciones en el sector público)~~ NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*.

...

Pérdida de control

52. Si una entidad controladora pierde el control de una entidad controlada, la primera:

- (a) dará de baja en cuentas los activos y pasivos de la anterior entidad controlada en el estado de situación financiera consolidado;
- (b) cuando se pierda el control, reconocerá cualquier inversión mantenida en la anterior entidad controlada ~~a su valor razonable~~, y posteriormente contabilizará dicha inversión conservada y los importes adeudados por la anterior entidad controlada o a ésta, de acuerdo con las NICSP correspondientes. Esa participación retenida a valor razonable se medirá nuevamente, como se describe en los párrafos 54(b)(iii) y 55A. El valor nuevamente medido en la fecha en que se pierde el control se considerará como el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial de un activo financiero de acuerdo con la NICSP 29 o el costo en el momento del reconocimiento inicial de una inversión en una asociada o negocio conjunto, si procede; y
- (c) Reconocerá la ganancia o pérdida asociada con la pérdida de control atribuible a la anterior participación controladora, como se especifica en los párrafos 54 a 55A.

...

55A. Si una entidad controladora pierde el control de una entidad controlada que no contiene una operación, como se define en la NICSP 40, como resultado de una transacción que involucra una asociada o un negocio conjunto que se contabiliza utilizando el método de la participación, la

entidad controladora determinará la ganancia o pérdida de acuerdo con los párrafos 54 y 55. La ganancia o pérdida resultante de la transacción se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) de la entidad controladora solo en la medida de las participaciones de otros inversores en la asociada o en el negocio conjunto no relacionados con el inversor. La parte restante de la ganancia se eliminará contra el importe en libros de la inversión en esa asociada o negocio conjunto. Además, si la entidad controladora conserva una inversión en la antigua entidad controlada y ésta es ahora una asociada o un negocio conjunto que se contabiliza utilizando el método de la participación, la entidad controladora reconocerá la parte de la ganancia o pérdida que procede de la nueva medición a valor razonable de la inversión conservada en esa antigua entidad controlada en su resultado (ahorro o desahorro) solo en la medida de las participaciones en la nueva asociada o negocio conjunto de otros inversores no relacionados con el inversor. La parte restante de esa ganancia se eliminará contra el importe en libros de la inversión conservada en la antigua entidad controlada. Si la entidad controladora conserva una inversión en la antigua entidad controlada que se contabiliza ahora de acuerdo con la NICSP 29, la parte de la ganancia o pérdida que procede de la nueva medición a valor razonable de la inversión conservada en la antigua entidad controlada se reconocerá en su totalidad en el resultado (ahorro o desahorro) de la entidad controladora.

Entidades de inversión: Requerimiento del valor razonable

56. Excepto por lo descrito en el párrafo 57, una entidad de inversión no consolidará sus entidades controladas ni aplicará la NICSP 40 cuando obtenga el control de otra entidad. En su lugar, una entidad de inversión medirá una inversión en una entidad controlada al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29.
57. Sin perjuicio del requerimiento del párrafo 56, si una entidad de inversión tiene una entidad controlada que no es por sí misma una entidad de inversión y cuyo principal propósito y actividades son proporcionar servicios relacionados con las actividades de inversión de la entidad de inversión (véanse los párrafos GA98 a GA100), deberá consolidar esa entidad controlada de acuerdo con los párrafos 38 a 55 de esta Norma y aplicará los requerimientos de la NICSP 40 para la adquisición de cualquier entidad controlada de este tipo.

...

Contabilización de un cambio en el estatus de una entidad de inversión

63. Cuando una entidad deja de ser una entidad de inversión, aplicará ~~la norma de contabilidad nacional o internacional que corresponda que trate de combinaciones en el sector público~~ NICSP 40 a cualquier entidad

controlada que fue medida anteriormente al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 56. La fecha del cambio de estatus será la fecha de adquisición atribuida. Al medir cualquier plusvalía o ganancia procedente de una compra en condiciones muy ventajosas que surja de la adquisición atribuida, el valor razonable de la entidad controlada en la fecha de adquisición atribuida representará la contraprestación atribuida transferida. Todas las entidades controladas se consolidarán de acuerdo con los párrafos 38 a 51 de esta Norma a partir de la fecha de cambio de estatus.

...

Fecha de vigencia

...

79B. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017, modificó los párrafos 4, 40, 56, 57 y 63. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

79C. El párrafo 52 fue modificado y el párrafo 55A añadido por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de una fecha a determinar por el IPSASB. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones anticipadamente, revelará ese hecho y, si no lo ha hecho ya, aplicará la NICSP 40 al mismo tiempo.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 35, pero no son parte de la misma.

...

Venta o aportación de activos entre un Inversor y su asociada o negocio conjunto

...

FC57. En el momento en que el IPSASB desarrolló el PN 60 *Combinaciones del Sector Público*, reconsideró si incluir guías para la asociada o negocio conjunto de un inversor sobre la forma de contabilizar la pérdida de control de una entidad controlada anteriormente. El IPSASB revisó las guías emitidas por el IASB en *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada*

o Negocio Conjunto (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28). El efecto de las modificaciones del IASB si se adoptan en la NICSP 35, sería que se aplicaría una ganancia o pérdida parcial por transacciones entre un inversor y su asociada o negocio conjunto solo a la ganancia o pérdida resultante de la pérdida de control de una entidad controlada con anterioridad que no contiene una operación. El IPSASB no identificó ninguna razón en el sector público para no seguir el enfoque del IASB. Por consiguiente, el IPSASB decidió incluir esta guía (modificada para encajar la terminología y definiciones en el PN 60) en la NICSP 35.

FC58. En diciembre de 2015, el IPSASB difirió la implementación de las guías en Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28). Esto fue porque el IASB estaba llevando a cabo investigación adicional en esta área como parte de su proyecto sobre contabilidad del patrimonio, y no quería requerir que las entidades cambiaran su contabilidad dos veces en un periodo corto. Al diferir la fecha de vigencia, el IASB continuó permitiendo la aplicación anticipada de las guías, puesto que no deseaba prohibir la aplicación de una información financiera mejor. El IPSASB revisó la decisión del IASB de diferir la implementación de estas guías. El IPSASB no identificó ninguna razón en el sector público para no seguir el enfoque del IASB. Por consiguiente, el IPSASB decidió incluir estas guías (modificadas para encajar la terminología y definiciones en la NICSP 40) en la NICSP 35 para ser aplicadas a partir de una fecha a determinar por el IPSASB.

Ejemplos ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 35, pero no son parte de la misma.

...

Requerimientos de contabilización: pérdida de control (párrafos 52 a 55A)

EI13A. El siguiente ejemplo ilustra el tratamiento de una venta de una participación en una entidad controlada que no contiene una operación.

Ejemplo 44A

Una entidad controladora tiene una participación del 100 por ciento en una entidad controlada que no contiene una operación. La entidad controladora vende el 70 por ciento de su participación en la entidad controlada a una asociada en la cual tiene una participación del 20 por ciento. Como consecuencia de esta transacción la entidad controladora pierde el control de la entidad controlada. El importe en libros de los activos netos de la subsidiaria es de 100 u.m. y el importe en libros de la participación vendida es de 70 u.m. (70 u.m. = 100 u.m. x 70%). El valor razonable de la contraprestación recibida es de 210 u.m., que es también el valor razonable

de la participación vendida. La inversión conservada en la antigua entidad controlada es una asociada contabilizada utilizando el método de la participación y su valor razonable es de 90 u.m. La ganancia determinada de acuerdo con los párrafos 54 y 55, antes de la eliminación requerida por el párrafo 55A, es de 200 u.m. ($200 \text{ u.m.} = 210 \text{ u.m.} + 90 \text{ u.m.} - 100 \text{ u.m.}$). Esta ganancia comprende dos partes:

- (a) La ganancia (140 u.m.) que procede de la venta de la participación del 70 por cien en la entidad controlada a la asociada. Esta ganancia es la diferencia entre el valor razonable de la contraprestación recibida (210 u.m.) y el importe en libros de la participación vendida (70 u.m.). De acuerdo con el párrafo 55A, la entidad controladora reconoce en su resultado (ahorro o desahorro) el importe de la ganancia atribuible a las participaciones en la asociada de otros inversores no relacionados con el inversor. Esto es el ochenta por ciento de esta ganancia, eso es 112 u.m. ($112 \text{ u.m.} = 140 \text{ u.m.} \times 80\%$). El veinte por ciento que resta de la ganancia ($28 \text{ u.m.} = 140 \text{ u.m.} \times 20\%$) se elimina contra el importe en libros de la inversión en la asociada existente.
- (b) La ganancia (60 u.m.) que procede de la nueva medición a valor razonable de la inversión directamente conservada en la antigua entidad controlada. Esta ganancia es la diferencia entre el valor razonable de la inversión conservada en la antigua entidad controlada (90 u.m.) y el 30 por cien del importe en libros de los activos netos de la entidad controlada ($30 \text{ u.m.} = 100 \text{ u.m.} \times 30\%$). De acuerdo con el párrafo 55A, la entidad controladora reconoce en su resultado (ahorro o desahorro) el importe de la ganancia atribuible a las participaciones en la nueva asociada de otros inversores no relacionados con el inversor. Esto es de cincuenta y seis por ciento ($70\% \times 80\%$) de la ganancia, eso es 34 u.m. ($34 \text{ u.m.} = 60 \text{ u.m.} \times 56\%$). El 44 por ciento que resta de la ganancia 26 u.m. ($26 \text{ u.m.} = 60 \text{ u.m.} \times 44\%$) se elimina contra el importe en libros de la inversión conservada en la antigua entidad controlada.

Modificaciones a la NICSP 36 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

Se modifican los párrafos 26, 31 y 33 y se añaden los párrafos 34A, 34B, 51B y 51C. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Aplicación del método de la participación

...

Discontinuación del uso del método de la participación

26. Una entidad interrumpirá el uso del método de la participación a partir de la fecha en que su inversión deje de ser una asociada o un negocio conjunto de la siguiente forma:
- (a) Si la inversión pasa a ser una entidad controlada, la entidad contabilizará su inversión de acuerdo con ~~el pronunciamiento internacional o nacional correspondiente que trate las combinaciones del sector público~~ la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público* y la NICSP 35.

...

Procedimientos del método de la participación

...

31. Las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones “ascendentes” y “descendentes” ~~que involucran activos que no constituyen una operación, como se define en la NICSP 40,~~ entre una entidad (incluyendo sus entidades controladas consolidadas) y su asociada o negocio conjunto, se reconocerán en los estados financieros de la entidad sólo en la medida de las participaciones en la asociada o negocio conjunto de otros inversores no relacionados con el inversor. Son transacciones “ascendentes”, por ejemplo, las ventas de activos de la asociada o un negocio conjunto al inversor. ~~Se elimina la participación de la entidad en las ganancias o pérdidas de la asociada o negocio conjunto procedentes de estas transacciones.~~ Son transacciones “descendentes”, por ejemplo, las ventas o aportaciones de activos del inversor a su asociada o negocio conjunto. ~~Se eliminará la parte del inversor de las ganancias y pérdidas de la asociada o del negocio conjunto procedentes de estas transacciones.~~

...

33. La ganancia o pérdida procedente de la aportación de ~~un~~ activos no monetarios que no constituyen una operación tal como se define en la NICSP 40 a una asociada o negocio conjunto a cambio de una participación en el patrimonio de ~~la esa~~ asociada o negocio conjunto se contabilizará de acuerdo con el párrafo 31, excepto cuando la aportación carezca de sustancia comercial, tal como se describe ese término en la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo*. Si esta aportación carece de sustancia comercial, la ganancia o pérdida se considerará como no realizada y no se reconocerá a menos que se aplique también el párrafo 34. Estas ganancias o pérdidas no realizadas se eliminarán contra la inversión contabilizada utilizando el método de la participación y no se presentarán como ganancias o pérdidas diferidas en el estado de situación financiera consolidado de la entidad o en el estado de situación financiera de la entidad en el que se encuentra contabilizada la inversión utilizando el método de la participación.

...

34A. La ganancia o pérdida procedente de una transacción "descendente" que involucra activos que constituyen una operación, tal como se define en la NICSP 40 entre una entidad (incluyendo sus entidades controladas consolidadas) y su asociada o negocio conjunto se reconocerá en su totalidad en los estados financieros del inversor.

34B. Una entidad puede vender o aportar activos en dos o más acuerdos (transacciones). Para determinar si los activos que se venden o aportan constituyen una operación, tal como se define en la NICSP 40, una entidad considerará si la venta o aportación de esos activos es parte de acuerdos múltiples que deben contabilizarse como una transacción única de acuerdo con los requerimientos del párrafo 53 de la NICSP 35.

...

Fecha de vigencia

...

51B. El párrafo 26 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

51C. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017 modificó los párrafos 31 y 33 y añadió los párrafos 34A y 34B. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de una fecha a determinar por el IPSASB. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un periodo anterior, revelará ese hecho y, si no lo ha hecho ya, aplicará la NICSP 40 al mismo tiempo.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 36, pero no son parte de la misma.

...

Venta o aportación de activos entre un Inversor y su asociada o negocio conjunto

...

FC15. En el momento en que el IPSASB desarrolló el PN 60 *Combinaciones del Sector Público*, reconsideró si incluir guías sobre la forma de contabilizar la venta o aportación de activos entre un inversor y su asociada o negocio conjunto. El IPSASB revisó las guías emitidas por el IASB en *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28). El efecto de las modificaciones del IASB si se adoptan en la NICSP 36, sería que se aplicaría una ganancia o pérdida parcial por transacciones entre un inversor y su asociada o negocio conjunto solo a la ganancia o pérdida resultante de la venta o aportación de activos que no constituyen una operación. El IPSASB no identificó ninguna razón en el sector público para no seguir el enfoque del IASB. Por consiguiente, el IPSASB decidió incluir esta guía (modificada para encajar la terminología y definiciones en el PN 60) en la NICSP 36.

FC16. En diciembre de 2015, el IPSASB difirió la implementación de las guías en *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28). Esto fue porque el IASB estaba llevando a cabo investigación adicional en esta área como parte de su proyecto sobre contabilidad del patrimonio, y no quería requerir que las entidades cambiaran su contabilidad dos veces en un periodo corto. Al diferir la fecha de vigencia, el IASB continuó permitiendo la aplicación anticipada de las guías, puesto que no deseaba prohibir la aplicación de una información financiera mejor. El IPSASB revisó la decisión del IASB de diferir la implementación de estas guías. El IPSASB no identificó ninguna razón en el sector público para no seguir el enfoque del IASB. Por consiguiente, el IPSASB decidió incluir estas guías (modificadas para encajar la terminología y definiciones en la NICSP 40) en la NICSP 36 para ser aplicadas a partir de una fecha a determinar por el IPSASB.

Modificaciones a la NICSP 37 *Acuerdos Conjuntos*

Se modifica el párrafo 32 y se añaden los párrafos 24A, 41A, 42B, 42C y GA33A a GA33D. Se modifica el encabezamiento antes del párrafo 23 y se añaden encabezamientos adicionales antes de los párrafos 41A y GA33A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Estados financieros de las partes de un acuerdo conjunto (véanse párrafos ~~GA34~~GA33A a GA37)

Operaciones conjuntas

...

24A. Cuando una entidad adquiere una participación en una operación conjunta cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NIIF 40 *Combinaciones de Negocios*, aplicará, en la medida de su

participación, de acuerdo con el párrafo 23, todos los principios de contabilización de la adquisición de la NICSP 40 y otras NICSP, que no entren en conflicto con las guías de esta Norma y revelará la información que se requiera en dichas NICSP en relación con las adquisiciones. Esto es aplicable a la adquisición de la participación inicial y participaciones adicionales en una operación conjunta cuya actividad constituye una operación. La contabilización de la adquisición de una participación en esta operación conjunta se especifica en los párrafos GA33A a GA33D.

...

Disposiciones transitorias

...

Negocios conjuntos—Transición de la consolidación proporcional al método de la participación

...

32. Cuando una entidad cambie de la consolidación proporcional al método de la participación, reconocerá su inversión en el negocio conjunto como ocurrido al comienzo del primer periodo presentado inmediato anterior. Esa inversión inicial se medirá como el agregado de los importes en libros de los activos y pasivos que la entidad había consolidado anteriormente de forma proporcional, incluyendo cualquier plusvalía comprada que surge de las transacciones de adquisición ~~(pueden encontrarse guías sobre la contabilización de la adquisición de una entidad y la asignación de la plusvalía a los negocios conjuntos en las normas nacionales y internacionales correspondientes sobre combinaciones de entidades y acuerdos conjuntos)~~. Si la plusvalía pertenecía con anterioridad a una unidad generadora de efectivo más grande, o a un grupo de unidades generadoras de efectivo, la entidad asignará la plusvalía al negocio conjunto sobre la base de los importes en libros relacionados con el negocio conjunto y la unidad generadora de efectivo o grupo de unidades generadoras de efectivo a las que pertenecía.

...

Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas

- 41A. La NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público* emitida en enero de 2017, añadió los párrafos 24A, 42B y GA33A a GA33D. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva para las adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40, para las adquisiciones que tengan lugar desde el comienzo del primer periodo en que aplique dichas modificaciones. Por consiguiente, los importes reconocidos para adquisiciones de participaciones en

operaciones conjuntas que hayan tenido lugar en periodos anteriores no se ajustarán.

Fecha de vigencia

...

- 42B. **La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017 modificó los párrafos 24A, 41A y GA33A a GA33D. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.**
- 42C. **El párrafo 32 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.**

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 37.

...

Estados financieros de las partes de un acuerdo conjunto (párrafos 23 a 28)

Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas

GA33A. Cuando una entidad adquiere una participación en una operación conjunta cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40, aplicará, en la medida de su participación, de acuerdo con el párrafo 23, todos los principios de contabilización de la adquisición de la NICSP 40 y otras NICSP, que no entren en conflicto con las guías de esta Norma y revelará la información que se requiera en dichas NICSP en relación con las adquisiciones. Los principios sobre la adquisición de negocios que no entran en conflicto con las guías de esta Norma incluyen pero no se limitan a:

- (a) **la medición de los activos y pasivos identificables a valor razonable, que no sean partidas para las que se prevén excepciones en la NICSP 40 y otras NICSP;**
- (b) **el reconocimiento de los costos relacionados con la adquisición como gastos en los periodos en los que se incurre en dichos costos y se**

reciben los servicios, con la excepción de los costos de emisión de deuda o de títulos de patrimonio que se reconocen de acuerdo con la NICSP 28 y la NICSP 29;

- (c) el reconocimiento como plusvalía del exceso de la contraprestación transferida sobre el neto de los importes en la fecha de adquisición de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables, si los hubiera;
y
- (d) la comprobación, al menos anualmente, del deterioro de valor de una unidad generadora de efectivo a la que se le ha asignado plusvalía, y siempre que haya algún indicio de que el valor de la unidad pudiera estar deteriorado, tal como requiere la NIC 26 *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo* para la plusvalía adquirida en una adquisición.

GA33B. Los párrafos 24A y GA33A también se aplican a la formación de una operación conjunta si, y solo si, en el momento de su formación se aporta a dicha operación conjunta una operación existente, tal como se define en la NICSP 40, por una de las partes que participa en la operación conjunta. Sin embargo, dichos párrafos no se aplican a la formación de una operación conjunta si todas las partes que participan en dicha operación conjunta solo aportan, en el momento de su formación, activos o grupos de activos que no constituyen operaciones.

GA33C. Un operador conjunto puede incrementar su participación en una operación conjunta cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40, mediante la adquisición de una participación adicional en la mencionada operación conjunta. En estos casos, las participaciones anteriormente poseídas en la operación conjunta no se miden nuevamente si el operador conjunto conserva el control conjunto.

GA33D. Los párrafos 24A y GA33A a GA33C no se aplican en la adquisición de una participación en una operación conjunta cuando las partes que comparten el control conjunto, incluyendo la entidad que adquiere la participación en la operación conjunta, se encuentran bajo el control común de la misma controladora última antes y después de la adquisición, y ese control no es transitorio.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 37, pero no son parte de la misma.

Adquisición de una participación en una operación conjunta

...

FC9. En el momento en que el IPSASB desarrolló la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*, reconsideró si incluir guías sobre la forma de contabilizar la adquisición de una participación y una operación conjunta que constituye una operación. El IPSASB revisó las guías emitidas por el IASB en *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11) y no identificó una razón para el sector público para no utilizar esas guías. Por consiguiente, el IPSASB decidió incluir esta guía (modificada para encajar la terminología y definiciones en el NICSP 40) en la NICSP 37.

Ejemplos ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 37, pero no son parte de la misma.

...

Ejemplo 8—Contabilización de las adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas en las cuales la actividad constituye una operación

EI60. Las municipalidades A, B y C tienen el control conjunto de la Operación Conjunta D, cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*.

EI61. La municipalidad E adquiere el 40 por cien de la participación en la propiedad en la Operación Conjunta D de la municipalidad A a un costo de 300 u.m. y incurre en unos costos de adquisición relacionados de 50 u.m.

EI62. El acuerdo vinculante entre las partes a las que se une la Municipalidad E como parte de la adquisición establece que las participaciones de la Municipalidad E en varios activos y pasivos difieren de su participación en la propiedad de la Operación Conjunta D. La siguiente tabla establece la participación de la Municipalidad E en los activos y pasivos relacionados con la Operación Conjunta D, tal como se establece en el acuerdo vinculante entre las partes:

<i><u>La participación de la Municipalidad E en los activos y pasivos relacionados con la Operación Conjunta D</u></i>	
<u>Propiedades, planta y equipo</u>	<u>48%</u>
<u>Activos intangibles (excluida la plusvalía)</u>	<u>90%</u>
<u>Cuentas por cobrar</u>	<u>40%</u>
<u>Inventario</u>	<u>40%</u>

<u><i>La participación de la Municipalidad E en los activos y pasivos relacionados con la Operación Conjunta D</i></u>	
<u>Obligaciones por beneficios de retiro</u>	<u>15%</u>
<u>Acreedores comerciales</u>	<u>40%</u>
<u>Pasivos contingentes</u>	<u>56%</u>

Análisis

- EI63. La Municipalidad E reconoce en sus estados financieros su participación en los activos y pasivos procedentes del acuerdo contractual (véase el párrafo 23).
- EI64. Esta compañía aplica los principios sobre la contabilización de la adquisición de la NICSP 40 y otras NICSP, para la identificación, reconocimiento, medición y clasificación de los activos adquiridos y los pasivos asumidos, en el momento de la adquisición de la participación en la Operación Conjunta D. Esto es así porque la Municipalidad E adquirió una participación en una operación conjunta en la cual la actividad constituye una operación (véase el párrafo 24A).
- EI65. Sin embargo, la Municipalidad E no aplica los principios de la contabilización de las combinaciones de negocios de la NICSP 40 y otras NICSP que entren en conflicto con las guías de esta Norma. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 23, la Municipalidad E reconoce y, por ello, mide, en relación con su participación en la Operación Conjunta D, solo su participación en cada uno de los activos que se poseen conjuntamente y en cada uno de los pasivos en los que se incurre conjuntamente, tal como se señala en el acuerdo vinculante. La Municipalidad E no incluye en sus activos y pasivos las participaciones de otras partes en la Operación Conjunta D.
- EI66. La NICSP 40 requiere que la adquirente mida los activos adquiridos y los pasivos asumidos identificables a sus valores razonables en la fecha de su adquisición con excepciones limitadas; por ejemplo, un derecho readquirido reconocido como un activo intangible se mide sobre la base del término restante del acuerdo vinculante relacionado, independientemente de si los participantes del mercado considerarían renovaciones de los acuerdos vinculantes potenciales al medir su valor razonable. Esta medición no entra en conflicto con esta Norma y, por ello, esos requerimientos se aplican.
- EI67. Por consiguiente, la Municipalidad E determina el valor razonable, u otra medición especificada en la NICSP 40, de su participación en los activos y

pasivos identificables relacionados con la Operación Conjunta D. La siguiente tabla establece el valor razonable u otra medición especificada por la NICSP 40 de las participaciones de la Municipalidad E en los activos y pasivos identificables relacionados con la Operación Conjunta D:

	<u>Valor razonable u otra medición especificada por la NICSP 40 para las participaciones de la Municipalidad E en los activos y pasivos identificables de la Operación Conjunta D</u>
	<u>u.m.</u>
<u>Propiedades, planta y equipo</u>	138
<u>Activos intangibles (excluida la plusvalía)</u>	72
<u>Cuentas por cobrar</u>	84
<u>Inventario</u>	70
<u>Obligaciones por beneficios de retiro</u>	(12)
<u>Acreedores comerciales</u>	(48)
<u>Pasivos contingentes</u>	(52)
<u>Pasivo por impuestos diferidos (véase la norma internacional o nacional, que trate sobre impuestos sobre las ganancias)</u>	(24)
<u>Activos netos</u>	<u>228</u>

EI68. De acuerdo con la NICSP 40, el exceso de la contraprestación transferida sobre el importe asignado a las participaciones de la Municipalidad E en los activos netos identificables se reconoce como plusvalía:

<u>Contraprestación transferida</u>	<u>300 u.m.</u>
<u>Las participaciones de la Municipalidad E en los activos y pasivos identificables relacionados con su participación en la operación conjunta</u>	<u>228 u.m.</u>
<u>Plusvalía</u>	<u>72 u.m.</u>

EI69. Los costos de 50 u.m. relacionados con la adquisición no se consideran que sean parte de la contraprestación transferida por la participación en la operación conjunta. Se reconocen como gasto en el resultado (ahorro o desahorro) en el periodo en que se incurre en los costos y se reciben los servicios (véase el párrafo 113 de la NICSP 40).

Ejemplo 9—Aportación del derecho de utilizar la aplicación práctica de conocimientos a una operación conjunta cuya actividad constituye una operación

EI70. Las Entidades A y B son dos entidades cuyas actividades son la construcción de baterías de alto rendimiento para diversas aplicaciones.

EI71. Para desarrollar baterías para vehículos eléctricos establecen un acuerdo vinculante (Operación Conjunta Z) para trabajar juntas. Las Entidades A y B comparten el control conjunto de la Operación Conjunta Z. Este acuerdo es una operación conjunta cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40.

EI72. Después de varios años, los operadores conjuntos (Entidades A y B) concluyeron que es factible desarrollar una batería para vehículos eléctricos utilizando el material M. Sin embargo, el procesamiento del material M requiere procedimientos tecnológicos especializados y, hasta el momento, el material M solo se ha utilizado en la generación de electricidad.

EI73. Para obtener acceso a la aplicación práctica de conocimientos existentes para procesar el material M, las Entidades A y B acuerdan que la Entidad C se una a ellas como otro operador conjunto mediante la adquisición de una participación en la Operación Conjunta Z de las Entidades A y B y pasando a ser una parte de los acuerdos vinculantes.

EI74. La actividad de la Entidad C hasta este momento ha sido únicamente la generación de electricidad. Esta tiene desde hace tiempo un conocimiento amplio sobre el procesamiento del material M.

EI75. A cambio de su participación en la Operación Conjunta Z, la Entidad C paga efectivo a las Entidad A y B y concede el derecho a utilizar su aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M para los propósitos de la Operación Conjunta Z. Además, la Entidad C apoya a la Operación Conjunta Z con algunos de sus empleados que tienen experiencia en el procesamiento del material M. Sin embargo, la Entidad C no transfiere el control de la aplicación práctica de conocimientos a las Entidad A y B o a la Operación Conjunta Z porque conserva todos los derechos sobre éstos. En concreto, la Entidad C tiene derecho a retirar los derechos para utilizar su aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M y para retirar a sus empleados de apoyo sin restricción alguna o compensación a las

Entidades A y B u Operación Conjunta Z si deja su participación en la Operación Conjunta Z.

EI76. El valor razonable de la aplicación práctica de conocimientos de la Entidad C en la fecha de adquisición de la participación en la operación conjunta es de 1.000 u.m. Inmediatamente antes de la adquisición, el valor en libros de la aplicación práctica de conocimientos en los estados financieros de la Entidad C era de 300 u.m.

Análisis

EI77. La Entidad C ha adquirido una participación en la Operación Conjunta Z cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40.

EI78. Para la contabilización de la adquisición de su participación en la operación conjunta, la Entidad C aplica todos los principios de la contabilidad de las adquisiciones de la NICSP 40 y otras NICSP que no entren en conflicto con las guías de esta Norma (véase el párrafo 24A). La Entidad C reconoce en sus estados financieros su participación en los activos y pasivos procedentes del acuerdo vinculante (véase el párrafo 23).

EI79. La Entidad C concedió el derecho de utilizar su aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M a la Operación Conjunta Z como parte de su incorporación a la Operación Conjunta Z como un operador conjunto. Sin embargo, la Entidad C conserva el control de su derecho porque tiene la facultad de retirar los derechos para utilizar su aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M y de retirar a sus empleados de apoyo sin restricción alguna o compensación a las Entidades A y B u Operación Conjunta Z si deja su participación en la Operación Conjunta Z.

EI80. Por consiguiente, la Entidad C continúa reconociendo la aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M, después de la adquisición de la participación en la Operación Conjunta Z porque conserva todos los derechos sobre éstos. Esto significa que la Entidad C continuará reconociendo la aplicación práctica de conocimientos sobre la base de su importe en libros de 300 u.m. Como consecuencia de la conservación del control del derecho a utilizar la aplicación práctica de conocimientos que concedió a la operación conjunta, la Entidad C ha otorgado el derecho a utilizar la aplicación práctica de conocimientos para sí misma. Por consiguiente, la Entidad C no mide nuevamente la aplicación práctica de conocimientos y no reconoce una ganancia o pérdida sobre la concesión del derecho a utilizarlos.

Comparación con la NIIF 11

La NICSP 37 *Acuerdos Conjuntos* se desarrolla principalmente a partir de la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* (modificada en 2011, incluyendo las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2014). En el momento de emitir esta Norma, el IPSASB no ha considerado la aplicabilidad a las entidades del sector público de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. Las referencias a la NIIF 9 en la NIIF 11, por ello, se sustituyen por referencias a las NICSP que tratan de los instrumentos financieros.

Las principales diferencias entre la NICSP 37 y la NIIF 11 son las siguientes:

...

- ~~La NICSP 37 no proporciona guías sobre la asignación de la plusvalía a los negocios conjuntos o sobre cómo contabilizar la adquisición de una participación en una operación conjunta que constituye un negocio. Estas guías se incluyen en la NIIF 11.~~

...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 40, pero no son parte de la misma.

Objetivo (párrafo 1)

- FC1. En ausencia de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) que trate las combinaciones del sector público, las entidades del sector público deben remitirse a la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros* que permite considerar otras normas de contabilidad internacionales o nacionales. En el caso de combinaciones del sector público, puede consultarse la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF[®]) 3, *Combinaciones de Negocios*. Sin embargo, la NIIF 3 requiere que todas las combinaciones de negocios se contabilicen utilizando la contabilidad de la adquisición. Al desarrollar la NIIF 3, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB[®]) llegó a la conclusión de que "fusiones verdaderas" o "fusiones entre iguales", en las que ninguna de las entidades que se combinan obtiene el control de las otras son muy escasas hasta el punto de que virtualmente no existen. El IASB también observó que los comentaristas y otros representados fueron incapaces de sugerir un límite inequívoco y no arbitrario para distinguir fusiones auténticas o fusiones entre iguales de otras combinaciones de negocios y concluyó que no sería factible desarrollar dicho límite operativo (véase la NIIF 3, FC35). Por consiguiente, el IASB decidió que no eran necesarios requerimientos de contabilidad separado de estas combinaciones.
- FC2. Muchos consideran que en el sector público, las uniones o fusiones son la forma más común de combinación. Como resultado, las entidades del sector público pueden no aplicar las Normas NIIF al contabilizar combinaciones del sector público. Esto significa que puede no ser información congruente o apropiada de estas combinaciones en los estados financieros con propósito general (EFPG). Por consiguiente, los usuarios pueden no ser capaces de obtener la información necesaria para identificar el tipo de combinación del sector público y evaluar su naturaleza y efecto financiero. El IPSASB considera que esta Norma promoverá la congruencia y la comparabilidad sobre cómo se presentan las combinaciones del sector público por las entidades del sector público.

Proceso

- FC3. Al desarrollar esta Norma el IPSASB había considerado el análisis de control de la NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados*. El IPSASB consideró cómo el control, como se define en la NICSP 35 debería influir la clasificación de combinaciones del sector público en esta Norma. El IPSASB había considerado también las guías sobre combinaciones en el *Manual de*

Estadísticas Financieras Gubernamentales 2014 (MEFG 2014) con el objetivo de evitar diferencias innecesarias. El IPSASB también consideró la NIIF 3 y las guías sobre combinaciones desarrolladas por los emisores de normas nacionales.

Alineación con las Estadísticas Financieras del Gobierno (EFG)

- FC4. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB había considerado el tratamiento de las combinaciones del sector público en las Estadísticas Financieras del Gobierno (EFG):

Las guías de las EFG hacen una distinción entre una adquisición y una fusión basada en el principio de que con una adquisición tiene lugar una transacción, mientras que con una fusión solo tiene lugar una reclasificación de unidades.

Una transacción tendrá lugar si una "unidad del mercado" se nacionaliza o privatiza (es decir, realización o abandono del control), y los importes se registran en las EFG como transacciones en patrimonio que corresponde al precio de transacción observada. Cualesquiera cambios en la valoración—por ejemplo, entre el saldo de apertura de una participación en el patrimonio del gobierno y el precio de transacción final—se registran como efectos de la revaluación, sin impacto sobre la capacidad/necesidad de financiación neta del gobierno. Para las fusiones, el impacto principal es sobre la sectorización de las "unidades institucionales".

Si las unidades anteriores a la fusión pertenecían al mismo sector o subsector del gobierno general, la fusión no tendrá impacto sobre los datos para ese sector o subsector. Por ejemplo, una fusión de dos gobiernos locales, si ambos están ya clasificados en el sector del gobierno local, no cambiaría los resultados para el sector del gobierno local.

Sin embargo, en casos en los que una unidad en un subsector se está fusionando con una unidad de otro subsector, las unidades fusionadas se eliminarán del sector al que pertenecían y se añadirán al sector de la nueva unidad fusionada, a través de una reclasificación de la unidad (registrada en las EFG como un "otro cambio de volumen en activos y pasivos"). Por ejemplo, si una unidad del gobierno local se fusiona con un gobierno estatal, la unidad se reclasificará del subsector del gobierno local al subsector del gobierno estatal.

- FC5. El IPSASB decidió que el enfoque de las EFG no era una base apropiada para clasificar las combinaciones del sector público de esta Norma, por las siguientes razones:
- (a) El enfoque de las EFG se basa en un número de conceptos que no tienen equivalente en las NICSP, por ejemplo:
 - (i) la clasificación de las unidades institucionales basada en su naturaleza económica; y

- (ii) la distinción entre productores de mercado y de no mercado.
 - (b) Las fusiones en las EFG pueden surgir de una reclasificación de unidades sin que se registre una transacción, que es incongruente con el enfoque en las NICSP; y
 - (c) las combinaciones del sector público dentro del mismo sector o subsector del gobierno general no tienen impacto en los datos de las EFG, mientras que las NICSP requerirían los cambios de las entidades individuales a contabilizarse.
- FC6. Al llegar a esta conclusión, el IPSASB destacó que los enfoques diferentes de las EFG y las NICSP pueden llevar a contabilidades similares, por ejemplo:
- (d) las nacionalizaciones es probable que se registren como adquisiciones según ambos enfoques; y
 - (e) el método contable de la fusión de intereses modificado producirá contabilidades similares al enfoque de reclasificación de las EFG si las operaciones que se combinan han adoptado anteriormente las mismas políticas contables.

Alcance (párrafos 2 a 4)

- FC7. El IPSASB consideró inicialmente desarrollar dos Normas sobre combinaciones del sector público, que cubrieran:
- (f) combinaciones de entidades que surgen de transacciones de intercambio—un proyecto de convergencia limitado con la NIIF 3; y
 - (g) combinaciones de entidades que surgen de transacciones sin contraprestación—un proyecto específico para el sector público.
- FC8. En mayo de 2009, el IPSASB emitió un Proyecto de Norma (PN) 41 *Combinaciones de Entidades procedentes de Transacciones con Contraprestación*, que era un proyecto de convergencia limitado con la NIIF 3. Después del proceso de consulta sobre el PN 41, el IPSASB decidió no continuar con este enfoque por las siguientes razones:
- (h) La NIIF 3 incluye compras en condiciones muy ventajosas dentro de su alcance. Podría argumentarse, por ello, que la NIIF 3 también se aplica como mínimo a algunas combinaciones de entidades sin contraprestación. El IPSASB reconoció que puede ser difícil establecer una delimitación clara entre todas las combinaciones de entidades con y sin contraprestación.
 - (i) No estaba claro si las combinaciones en las que ninguna parte obtiene el control de las otras partes de la combinación se clasificarían como combinaciones de entidades que surgen de transacciones con

contraprestación y, por ello, requería que se contabilizasen como una adquisición de acuerdo con el PN 41.

- FC9. Posteriormente, el IPSASB decidió desarrollar una única norma que tratase todas las combinaciones del sector público. Este alcance más amplio fue incluido en el Documento de Consulta (DC) *Combinaciones del Sector Público*, emitido en junio de 2012. Quienes respondieron al DC apoyaron este alcance más amplio.
- FC10. El IPSASB, por ello, decidió que esta Norma debería aplicarse a todas las combinaciones del sector público, con solo limitadas excepciones. Este párrafo define una combinación del sector público como la unión de operaciones separadas en una única entidad del sector público. Esta definición que hace referencia a la unión de operaciones en lugar de entidades, como combinaciones del sector público, al igual que las combinaciones de negocios, podría implicar a parte de una entidad que puede ser gestionada por separado del resto de la entidad.
- FC11. Al tomar una decisión sobre el alcance de esta Norma, el IPSASB acordó incluir combinaciones del sector público bajo control común. Aunque estas se excluían del alcance de la NIIF 3, el IPSASB consideró importante que esta Norma incluyera todas combinaciones del sector público dentro de su alcance.

Exclusiones del alcance

- FC12. El IPSASB decidió que esta Norma no debería aplicarse a la formación de acuerdos conjuntos o negocios conjuntos. El IPSASB señaló en el DC que:
- "El concepto subyacente en la formación de un negocio conjunto difiere de otras combinaciones, en las que la formación surge de entidades separadas que deciden compartir el control, es decir, tienen control común de las operaciones que forma el negocio conjunto. El concepto de control conjunto puede dar lugar a cuestiones que afectan la forma en que el negocio conjunto por sí mismo debería contabilizar su formación."
- FC13. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB analizó si esta lógica era todavía válida dado que esta Norma adopta un enfoque diferente para clasificar las combinaciones del sector público. El IPSASB concluyó que el concepto de control conjunto no refleja las cuestiones abordadas en esta Norma, y decidió excluir la formación de acuerdos conjuntos o negocios conjuntos de su alcance.
- FC14. El IPSASB destacó que pueden ocurrir combinaciones de dos o más acuerdos conjuntos. El IPSASB consideró que, si esta combinación da lugar a la formación de un acuerdo conjunto nuevo, esto quedaría fuera del alcance de la NICSP 40. El IPSASB destacó que una combinación puede dar lugar a la adquisición de uno o más acuerdos conjuntos por otro acuerdo conjunto. En

estas circunstancias, las entidades que tenían anteriormente el control sobre los acuerdos conjuntos adquiridos dejan ese control conjunto. Esta combinación sería una adquisición dentro del alcance de la NICSP 40.

FC15. El IPSASB también decidió excluir del alcance de esta Norma la adquisición por una entidad de inversión de una inversión en una entidad controlada que requiere ser medida a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro). Estas transacciones se consideran que son inversiones en lugar de combinaciones del sector público. La NICSP 35 establece los requerimientos de contabilización de estas transacciones.

Respuestas al PN 60 Combinaciones del Sector Público

FC16. El IPSASB emitió su propuesta en el PN 60 *Combinaciones del Sector Público*, en enero de 2016. Quienes respondieron al PN 60 generalmente apoyaron el alcance propuesto y las exclusiones. El IPSASB consideró las respuestas, y decidió que no se requería cambio alguno al alcance. Al hacerlo así, el IPSASB destacó que el alcance de la norma incluía combinaciones llevadas a cabo de forma temporal, por ejemplo, rescates de una empresa del sector privado con la intención de venderla tan pronto con vuelta a una situación financiera sólida. El IPSASB destacó que incluir estas combinaciones dentro del alcance de esta Norma era congruente con la decisión tomada al desarrollar la NICSP 35, de no requerir un tratamiento contable distinto para entidades controladas de forma temporal.

Clasificación de las combinaciones del sector público (párrafos 7a 14)

FC17. Como resultado de las respuestas recibidas al PN 41, el IPSASB concluyó que distinguir entre combinaciones que surgen de transacciones con contraprestación de las que lo hacen sin contraprestación no proporcionaba una base adecuada para una NICSP futura. Basándose en la definición de "transacciones con contraprestación" en la literatura del IPSASB significaría que la mayoría de las intervenciones del gobierno durante tiempos de crisis económica, tal como la crisis financiera global de 2008 no cumpliría la definición de una adquisición. El IPSASB consideró inapropiado definir estos "rescates" como fusiones.

FC18. El IPSASB también destacó que la NIIF 3 se aplicaba a un "negocio" no a una entidad. Al igual que se aplica a una entidad, la definición de un negocio podría también aplicarse a una parte de una entidad que podría gestionarse por separado del resto de la entidad. El IPSASB había considerado estas cuestiones al desarrollar su enfoque del DC.

Enfoque de clasificación en el documento de consulta, combinaciones del sector público

FC19. El enfoque adoptado en el DC era distinguir entre combinaciones en las que partes de la combinación están bajo control común, y combinaciones en las

que las partes de la combinación no están controladas por la misma parte controladora última, es decir, no están bajo control común. Se realizó una distinción adicional entre combinaciones en las que una parte obtiene el control de otra (consideradas por el DC que son adquisiciones), y combinaciones en las que ninguna parte obtiene el control de las otras partes de la combinación (consideradas por el DC que son fusiones).

FC20. El IPSASB consideró que el concepto de control era importante al determinar la clasificación de una combinación del sector público. El control sustenta buena parte de la información financiera. El IPSASB 35 requiere que una entidad consolide las otras entidades que controla, como hace la norma predecesora NICSP 6 *Estados Financieros Separados y Consolidados*. El IPSASB destacó también que las Estadísticas Financieras del Gobierno adoptan un enfoque similar al de control adoptado por la NICSP 36 y NICSP 6.

FC21. Análogamente, el control es un factor importante al reconocer activos. El párrafo 5.6 del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el Marco Conceptual) define un activo como "Un recurso actualmente controlado por la entidad como consecuencia de un suceso pasado."

FC22. El IPSASB determinó, por ello, que el control era un punto de partida apropiado para la clasificación de las combinaciones del sector público. Como resultado, el DC incluyó la opinión preliminar del IPSASB sobre el papel del control al clasificar las combinaciones del sector público:

"El único criterio definitivo para distinguir una fusión de una adquisición es que, en una fusión, ninguna de las operaciones que se combinan obtiene el control de las otras operaciones."

FC23. Al desarrollar el DC, el IPSASB explicó que las partes de una combinación del sector público bajo control común están en última instancia controladas por la misma entidad antes y después de la combinación. Esto lleva a diferencias económicas entre combinaciones que tienen lugar bajo control común y las que no, de la forma siguiente:

- (j) las combinaciones del sector público entre entidades dentro de una entidad económica (es decir, bajo control común) no cambian los recursos económicos de la entidad económica;
- (k) cualquier resultado (ahorro o desahorro) procedente de una combinación del sector público bajo control común se elimina en su totalidad en los EFCG consolidados de la entidad controladora; y
- (l) la entidad controladora última puede especificar si se transfiere cualquier contraprestación (y si se transfiere contraprestación, su importe) en una combinación del sector público bajo control común.

Estas diferencias pueden tener implicaciones para el tratamiento contable de una combinación del sector público bajo control común.

FC24. El enfoque en el DC reflejaba las opiniones del IPSASB de que:

- (m) las diferencias económicas entre combinaciones que tienen lugar bajo control común y las que no, pueden tener implicaciones sobre su tratamiento contable; y
- (n) las adquisiciones deben distinguirse de las fusiones sobre la base del control.

FC25. Un número similar de quienes respondieron al DC apoyaron y rechazaron las propuestas. Quienes respondieron que no estaban de acuerdo con las propuestas sugirieron que la distinción entre adquisiciones y fusiones sobre la única base del control no reflejaba las circunstancias del sector público. En concreto, quienes respondieron destacaron que

- (o) las combinaciones del sector público pueden tener lugar donde no es posible identificar una adquirente incluso si es posible identificar una entidad que ha obtenido el control de operaciones como resultado de la combinación del sector público. Según la NIIF 3, la adquirente puede identificarse analizando las participaciones en la propiedad de las respectivas partes. Sin embargo, en el sector público puede haber participaciones en la propiedad no cuantificables, haciendo este análisis imposible. La entidad que obtiene el control de las operaciones puede no haber existido antes de la combinación, y si no existen participaciones en la propiedad cuantificables, no será posible identificar una adquirente.
- (p) Las combinaciones del sector público pueden ser impuestas a todas las partes de la combinación por un mayor nivel gubernamental, por ejemplo, cuando un gobierno central reorganiza un gobierno local legislando la combinación de municipalidades independientemente de los deseos de los municipios.

FC26. Quienes respondieron que no estaban de acuerdo con las propuestas del DC sugirieron un número de bases alternativas para la clasificación de las combinaciones del sector público, incluyendo:

- (q) variaciones de si la contraprestación fue transferida:
 - (i) contraprestación transferida como parte de la combinación;
 - (ii) contraprestación significativa transferida como parte de la combinación;
 - (iii) la combinación se efectuó a valor de mercado;

- (iv) distinción de las adquisiciones (lo que incluye la transferencia de contraprestación) que no están bajo control común de todas las demás combinaciones; y
 - (v) distinción entre combinaciones bajo control común sobre la base de si la combinación tiene "esencia comercial" (lo que incluye la transferencia de contraprestación).
- (r) Si la combinación del sector público se efectuó de forma voluntaria o involuntaria.

Desarrollo del enfoque de clasificación en el PN 60 combinaciones del sector público

FC27. El IPSASB consideró las respuestas al DC. El IPSASB aceptó que el enfoque de clasificación adoptado en el DC no reflejaría siempre las circunstancias del sector público. Por consiguiente, el IPSASB decidió revisar la clasificación de combinaciones del sector público.

FC28. Como parte de este proceso, el IPSASB consideró si cualquier enfoque sugerido por quienes respondieron podría proporcionar una base alternativa de clasificación. El IPSASB concluyó que estos enfoques no eran adecuados, por las siguientes razones:

- (s) El IPSASB llegó a la opinión de que la transferencia de contraprestación, por sí misma, era insuficiente para distinguir una adquisición de una fusión. Como se destacó en el párrafo FC17 anterior, la definición de una adquisición como una transacción con contraprestación llevaría a clasificar los rescates como fusiones. De forma análoga, si una adquisición se definía como que requiere contraprestación a transferir por la adquirente, esto podría llevar a clasificar los rescates como fusiones. Las definiciones de una adquisición que requerían la transferencia de una contraprestación significativa, o para que la combinación del sector público tenga lugar a valor de mercado, no abordaría cuestiones tales como compras en condiciones muy ventajosas [analizadas anteriormente en el párrafo FC8(a)].
- (t) El IPSASB llegó a la conclusión de que si una combinación del sector público fue efectuada voluntaria o involuntariamente no proporcionaba, por sí misma, información suficiente para clasificar una combinación del sector público. La naturaleza voluntaria o involuntaria de una combinación del sector público proporciona información sobre el proceso de la combinación pero no sobre su resultado. Las combinaciones del sector público pueden tener resultados económicos diferentes independientemente de su naturaleza voluntaria o involuntaria. El IPSASB no consideró que fuera posible clasificar una combinación del sector público sin considerar el

resultado de esa combinación. Por consiguiente, el IPSASB no consideró que una clasificación basada solo en la naturaleza voluntaria o involuntaria de la combinación del sector público cumpliera los objetivos de la información financiera.

FC29. El IPSASB revisó el papel del control al clasificar las combinaciones del sector público, y concluyó que el control continuaba siendo un factor importante al determinar si una combinación fue una adquisición o una fusión. Al llegar a esta conclusión, el IPSASB destacó que solo podría tener lugar una adquisición cuando una parte de la combinación obtuvo el control de una o más operaciones (esto se analiza en más detalle en el párrafo FC25(a) anterior). Por consiguiente, el IPSASB revisó los factores sugeridos por quienes respondieron al DC para determinar qué factores pueden complementar de forma útil el concepto de control.

FC30. El IPSASB analizó los factores siguientes, y decidió que podría ser útil al complementar el concepto de control al clasificar las combinaciones del sector público:

- (u) **Contraprestación.** El IPSASB decidió que si una combinación del sector público incluye la transferencia de contraprestación es relevante para clasificar la combinación. Las adquisiciones generalmente incluyen contraprestación, mientras que ésta estará ausente de las fusiones. Por las razones dadas en el párrafo FC28(a) anterior, el IPSASB decidió que la transferencia de contraprestación por sí misma no era concluyente, y que se obtendría más información sobre la naturaleza de una combinación habiendo considerado las razones por las que la contraprestación era o no transferida.
- (v) **Transacciones con contraprestación.** El IPSASB decidió que era más probable que tuviera lugar una adquisición en una transacción con contraprestación que en una que no lo era. Sin embargo, el IPSASB ya había reconocido que puede ser difícil establecer una delimitación clara entre todas las combinaciones de entidades con y sin contraprestación [véase el párrafo FC8(a) BC8(a) anterior]. El IPSASB llegó a la conclusión de que la información sobre si una combinación del sector público era o no una transacción con contraprestación podría determinarse habiendo considerado las razones por las que se transfirió o no la contraprestación. Por consiguiente, el IPSASB concluyó que no es necesario evaluar este factor de forma independiente de la contraprestación.
- (w) **Participaciones en la propiedad cuantificables.** El IPSASB destacó que si existen participaciones en la propiedad cuantificables en una operación pueden influir en la esencia económica de una combinación del sector público. Si no existen participaciones en la propiedad cuantificables en una operación, no puede transferirse ninguna

contraprestación puesto que no hay parte con un derecho a recibir la contraprestación. Esto puede distinguir la combinación de una adquisición, si existe siempre un propietario a recibir la contraprestación. El IPSASB destacó que esa ausencia de participaciones en la propiedad cuantificable podría ser una razón por la que no se transfirió la contraprestación. Por consiguiente, el IPSASB concluyó que no es necesario evaluar este factor de forma independiente de la contraprestación.

- (x) **Proceso de toma de decisiones.** El IPSASB decidió que tener en consideración qué partes podían tomar decisiones con respecto a una combinación del sector público podría proporcionar información útil sobre la clasificación de esa combinación. En el sector privado, las combinaciones se realizan habitualmente, al menos desde la perspectiva de la adquirente. En el sector público, otras partes pueden estar implicadas en el proceso de toma de decisiones. La libertad que las partes pueden ejercer para combinarse puede influir la esencia económica de la combinación y, por ello, su clasificación.
- (y) **Obligatoriedad.** En el sector público, una combinación del sector público puede ser impuesta por un nivel mayor del gobierno, si ese nivel mayor del gobierno controla las partes de la combinación a efectos de información financiera. Por ejemplo, un gobierno central puede reestructurar un gobierno local dirigiendo la combinación de ciertas municipalidades. El IPSASB decidió que la obligatoriedad era relevante para la clasificación de una combinación del sector público, pero consideró que la información sobre la obligación se obtendría considerando la toma de decisiones. Por consiguiente, el IPSASB concluyó que no es necesario evaluar este factor de forma independiente del proceso de toma de decisiones.
- (z) **Control común.** Al desarrollar el DC, el IPSASB identificó las diferencias económicas entre combinaciones del sector público que tienen lugar bajo control común y la que no (véase el párrafo FC23 anterior). El IPSASB decidió que la capacidad de la entidad controladora para especificar si se transfiere la contraprestación es relevante para la clasificación de la combinación, pero consideró que esto era un elemento del proceso de toma de decisiones. El hecho de que los recursos de la entidad económica no cambian en una combinación bajo control común, y que los resultados (ahorros o desahorros) se eliminarían en la consolidación fueron vistos como relevantes para la entidad controladora, pero no para la entidad controlada. Como la entidad controlada será la entidad que informa para la combinación, el IPSASB concluyó que no es necesario evaluar este factor de forma independiente del proceso de toma de decisiones.

- (aa) **Derechos de los ciudadanos.** En algunas jurisdicciones, los ciudadanos puede ser parte del proceso de toma de decisiones, por ejemplo si las combinaciones del sector público están sujetas a la aprobación de los ciudadanos mediante referéndum. El IPSASB decidió que los derechos de los ciudadanos de aceptar o rechazar la combinación eran relevantes para la clasificación de la combinación. Sin embargo, el IPSASB consideró estos derechos como derechos para participar en el proceso de toma de decisiones. Por consiguiente, el IPSASB concluyó que no es necesario evaluar este factor de forma independiente del proceso de toma de decisiones.

FC31. El IPSASB no consideró que los factores siguientes fueran útiles al complementar el concepto de control al clasificar las combinaciones del sector público:

- (bb) **Cambio de sector.** El IPSASB reconoció que un cambio de sector sería un indicador de que una entidad del sector público adquiere una operación. Sin embargo, el IPSASB consideró que este cambio de sector sería una consecuencia de un cambio en el control en lugar de un factor separado a considerar. El IPSASB también consideró que la clasificación de unidades institucionales basadas en su naturaleza económica de ser unidades gubernamentales era una característica de las EFG que no tenían equivalente en la literatura del IPSASB. Esto continuará siendo una diferencia significativa entre la información estadística macroeconómica y la información contable y financiera. Por consiguiente, el IPSASB no consideró que un cambio de sector fuera un factor útil al clasificar las combinaciones del sector público.
- (cc) **Naturaleza de la jurisdicción.** Algunos de quienes respondieron al DC sugirieron que, en jurisdicciones en las que existe una interacción significativa o redistribución entre los niveles diferentes de gobierno, el sector público puede verse como que opera como parte de una entidad cuasi "grupo" única. Esta opinión podría tener implicaciones para la clasificación de las combinaciones del sector público. El IPSASB no consideró que desde la perspectiva de la entidad que informa, la naturaleza de la jurisdicción era relevante para la clasificación de las combinaciones del sector público. Una entidad que informa podría hacer una evaluación del control, contraprestación y toma de decisiones sin referencia a una entidad cuasi grupo. El IPSASB destacó que la naturaleza de la jurisdicción puede formar parte de la evaluación de la naturaleza de la combinación del sector público, lo que puede necesitar una entidad para considerar cuando el análisis de todos los demás factores haya producido resultados no concluyentes o no proporciones evidencia suficiente para determinar la clasificación apropiada de una combinación del sector público.

- (dd) **Operación del gobierno.** Algunos de quienes respondieron al DC sugirieron que la operación del gobierno sería relevante para la clasificación de las combinaciones del sector público. Entre los ejemplos se incluían:
- (i) la existencia de un ministerio u otro poder gubernamental que permita que el gobierno dirija el organismo de gobierno de la entidad para lograr los objetivos de política del gobierno;
 - (ii) se requiera la aprobación ministerial de los presupuestos operativos; y
 - (iii) el gobierno tenga la potestad, según la legislación existente, de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la entidad.

El IPSASB concluyó que los ejemplos eran indicadores de control o control común en lugar de sugerir un factor independiente. El IPSASB no consideró que la operación del gobierno, como tal, fuera relevante para la clasificación de las combinaciones del sector público.

- (ee) **La entidad dirige la política pública o se implica en actividades no de mercado principalmente financiadas con recursos públicos.** Algunos de quienes respondieron al DC sugirieron que el control debe complementarse habiendo considerando si la entidad dirige la política pública o se implica en actividades no de mercado principalmente financiadas con recursos públicos. Si este fuera el caso, esto sugeriría una fusión. El IPSASB destacó que este enfoque requeriría la introducción de nuevos conceptos en la literatura del IPSASB. Por ejemplo, la actividad no de mercado es un concepto de las EFG que el IPSASB no ha adoptado. El IPSASB no consideró apropiado introducir estos conceptos en el PN 60. Por consiguiente, el IPSASB no consideró que este factor fuera relevante para la clasificación de las combinaciones del sector público.
- (ff) **Rendición de cuentas.** Algunos de quienes respondieron sugirieron que la contabilización de una combinación del sector público a valor razonable proporciona más información sobre el efecto de esa combinación, pero que esto es solo útil a efectos de rendición de cuentas si la entidad fue responsable de la decisión de combinar. El IPSASB no consideró que la rendición de cuentas sea un factor principal en sí mismo, pero reconoció que la información procedente de la clasificación de una combinación del sector público debería cumplir los objetivos de la información financiera. En circunstancias excepcionales, cuando un análisis de la contraprestación y proceso de toma de decisiones produce un resultado no concluyente o no proporciona evidencia suficiente de la clasificación apropiada de una combinación del sector público, una entidad puede necesitar la

consideración de otros temas, incluyendo qué información cumpliría los objetivos de la información financiera y satisfaría las características cualitativas (CC).

FC32. El IPSASB concluyó, por ello, que el control debe complementarse con dos factores adicionales—si se transfirió contraprestación y las razones para la presencia o ausencia de ésta; y el proceso de toma de decisiones. Estos factores son amplios en gran medida y abarcan elementos de otros factores, como se analizó anteriormente.

FC33. El IPSASB destacó que estos factores podrían usarse para complementar los indicadores de control de la NICSP 35 o el concepto de control al clasificar las combinaciones del sector público. El IPSASB trató las ventajas de estos dos enfoques. El IPSASB destacó que el uso de factores para complementar los indicadores de control era probable que diera lugar a un enfoque de clasificación que satisfaga mejor la CC de comparabilidad. Sin embargo, el IPSASB consideró que el uso de factores para complementar el concepto de control era probable que produjera un enfoque de clasificación que proporcionara información más relevante y fidedignamente representativa. El uso de factores para complementar el concepto de control era también más probable que abordara las preocupaciones planteadas por quienes respondieron.

FC34. Quienes respondieron al DC habían identificado dificultades con la distinción entre adquisiciones y fusiones basada únicamente en el control que era improbable que se abordaran en su totalidad por el desarrollo posterior de los indicadores de control. El IPSASB decidió y concluyó que la obtención del control de las operaciones por una parte de una combinación es un elemento esencial de una adquisición, pero no es en sí misma suficiente para determinar si una combinación es una adquisición. Por consiguiente, el IPSASB decidió desarrollar un enfoque para clasificar las combinaciones del sector público que:

- (gg) utilice factores para complementar el concepto de control; y
- (hh) considere el control en el contexto de si una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones como resultado de la combinación.

FC35. Habiendo acordado desarrollar un enfoque que usa los factores para complementar el control, el IPSASB analizó la importancia relativa asociada al control y a los otros factores al clasificar las combinaciones del sector público. Como parte de este análisis, el IPSASB identificó los dos enfoques siguientes:

- (ii) **Enfoque de la presunción refutable.** Según este enfoque, cuando una parte de la combinación obtiene el control de una operación, esto crea una presunción refutable de que la combinación es una adquisición.

Este enfoque proporciona un peso importante a la obtención del control y el análisis del resto de factores se centra en si existe evidencia suficiente para refutar esta presunción.

- (jj) **Enfoque de la ponderación individual.** Según este enfoque, las ponderaciones dadas a la obtención del control, contraprestación y toma de decisiones son un tema de juicio profesional basado en las circunstancias individuales de la combinación. Los preparadores identificarían qué factores (si los hubiera) indican una adquisición y cuáles (si los hubiera) una fusión. Si los indicadores de una adquisición y una fusión están presentes, la ponderación dada a los respectivos factores por los preparadores usando el juicio profesional determinaría la clasificación.

- FC36. El IPSASB destacó que el enfoque de la presunción refutable proporcionaba mayor claridad, y satisfacían mejor la CC de comparabilidad. El enfoque de la ponderación individual era probablemente más subjetivo en la práctica. Sin embargo, el IPSASB reconoció que el enfoque de la ponderación individual permitiría a los profesionales reflejar mejor la esencia económica de la combinación, y podría satisfacer mejor las CC de relevancia y representación fidedigna.
- FC37. El control fue visto por la mayoría de los miembros como más importante al determinar la clasificación que el resto de factores, y el enfoque de la presunción refutable reflejaba esto. Por consiguiente, el IPSASB decidió desarrollar el enfoque de la presunción refutable.
- FC38. Para alcanzar esta decisión el IPSASB destacó que un enfoque que consideraba otros factores como complementarios al control (que mejor satisfacía las CC de relevancia y representación fidedigna a expensas de la comparabilidad) aunque incorporaba al mismo tiempo una presunción refutable de que una parte de una combinación obtiene el control de las operaciones da lugar a una adquisición (que satisface mejor las CC de la comparabilidad a expensas de la relevancia y representación fidedigna) es probable que produzca un equilibrio apropiado entre las CC.
- FC39. El IPSASB también consideró la posibilidad de que, en circunstancias excepcionales, ni la contraprestación ni los indicadores de toma de decisiones fueran suficientes para refutar la presunción de que una combinación del sector público era una adquisición, aun cuando esta clasificación no reflejaba la esencia económica de la combinación. El IPSASB decidió requerir la consideración de la esencia económica de la combinación al determinar si la presunción debe refutarse. Para ayudar a los preparadores en esta determinación, el PN 60 también requería, en estas circunstancias excepcionales, una evaluación de qué clasificación produce información que mejor satisface los objetivos de la información financiera y las CC.

FC40. El IPSASB consideró que la mayoría de las circunstancias comunes en las que una combinación del sector público se consideraría una adquisición son:

- (kk) Una parte de la combinación obtiene el control de una operación y paga la contraprestación que se pretende compensar a los que tienen derecho sobre los activos netos de la operación transferida por ceder ese derecho.
- (ll) Una parte de la combinación obtiene el control de una operación desde fuera del sector público y paga la contraprestación que se pretende compensar a los que tienen derecho sobre los activos netos de la operación transferida.
- (mm) Una parte de la combinación obtiene el control de la operación desde fuera del sector público imponiendo la combinación a la otra parte.
- (nn) Una parte de la combinación obtiene el control de la operación desde un gobierno separado.

El IPSASB destacó que, excepto en casos excepcionales, el enfoque de clasificación adoptado por el PN 60 daría lugar a que estas combinaciones se clasificaran como adquisiciones. Esto proporcionaba una nueva seguridad de que el enfoque adoptado era apropiado.

Respuestas al PN 60

FC41. El IPSASB consideró las respuestas al PN 60. El IPSASB destacó que había un apoyo sustancial al enfoque global del PN para clasificar las combinaciones del sector público.

FC42. Quienes respondieron identificaron, sin embargo, áreas en las que consideraban que el enfoque podría mejorarse. Las principales cuestiones identificadas fueron:

- (oo) la existencia de que una presunción refutable se esperase que fuera refutada de forma significativa y más frecuente que el que no lo fuera era confusa;
- (pp) el enfoque fue visto como que daba demasiado énfasis al control, con lo que algunos interesados interpretaron que el PN requiere el uso del método de la adquisición en la mayoría de los casos en los que una parte de la combinación obtiene el control de las operaciones; y
- (qq) en muchas jurisdicciones, sería más fácil determinar la esencia económica de una combinación del sector público por referencia a los indicadores (contraprestación y toma de decisiones) que por referencia a si una parte de la combinación obtiene el control de las operaciones.

FC43. El IPSASB reconoció estas preocupaciones. El IPSASB aceptó que las presunciones refutables se espera generalmente que sean refutadas de forma

infrecuente, y que el uso de este término con una expectativa de que sería refutada con frecuencia puede confundir a los preparadores. Esta confusión podría dar lugar a que un preparador clasificara una combinación del sector público como una adquisición cuando no era esta la intención del IPSASB.

- FC44. El IPSASB consideró que la confusión potencial de la forma en que la presunción refutable fuera a interpretarse puede explicar las preocupaciones de algunos interesados de que el método de la adquisición fuera a ser usado de forma inapropiada. El IPSASB no pretendía que el enfoque del PN requiriera el uso del método de la adquisición en la mayoría de los casos en los que una parte de la combinación obtiene el control de las operaciones. El IPSASB consideró que las adquisiciones se darían en circunstancias limitadas, como puede verse en la lista del párrafo FC40 anterior.
- FC45. El IPSASB aceptó que, en muchas jurisdicciones, la esencia económica de una combinación del sector público podría determinarse fácilmente por referencia a los indicadores, en concreto si tiene lugar bajo control común. Sin embargo, el IPSASB destacó que no era el caso de todas las jurisdicciones. El IPSASB destacó que el control permanecía como un factor significativo; en concreto, una combinación solo puede ocurrir cuando una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones. El IPSASB también destacó que el enfoque del PN 60 proporcionó un marco de decisión adecuado para asegurar que se consideraban todos los factores relevantes.
- FC46. Por consiguiente, el IPSASB decidió reconsiderar la forma en que se expresa el enfoque de la clasificación para abordar estas preocupaciones, sin cambiar la esencia del enfoque. La presunción refutable y la referencia al control se pretendía que fuera el primer paso en el proceso de determinación de una clasificación basada en la esencia económica de la combinación. Al crear este primer paso, el IPSASB no pretendía que, una vez establecido que una parte ha obtenido el control, a éste se le debe dar mayor peso que a la contraprestación y toma de decisiones al determinar la esencia económica de la combinación. El IPSASB aceptó que la referencia en el FC35(a) al enfoque dando un peso importante a la obtención del control podría malinterpretarse. El control permanece como importante, puesto que su ausencia elimina la posibilidad de una adquisición, pero su significatividad al determinar la esencia económica de una combinación concreta en la que una parte ha obtenido el control es un tema de juicio profesional. El IPSASB conserva la opinión de que el enfoque de la clasificación de la PN 60 era apropiado, y los cambios introducidos en esta Norma pretenden proporcionar mayor claridad sobre la forma en que éste debe aplicarse. Estos cambios no pretenden introducir clasificaciones diferentes a las del PN 60.

Comparación con la NIIF 3

FC47. Esta Norma no está coordinada con la NIIF 3. La NIIF 3 considera que todas las combinaciones de negocios son adquisiciones, mientras que esta Norma contempla fusiones y adquisiciones. El IPSASB considera esta diferencia apropiada, por las siguientes razones:

- (rr) Al desarrollar la NIIF 3, el IASB llegó a la conclusión de que "fusiones verdaderas" o "fusiones entre iguales", en las que ninguna de las entidades que se combinan obtiene el control de las otras son muy escasas hasta el punto de que virtualmente no existen. Sin embargo, en el sector público, estas combinaciones son comunes. El desarrollo de una Norma que no abordara las fusiones no satisfaría las necesidades de los usuarios de los EFPG del sector público.
- (ss) La NIIF 3 supone que siempre es posible identificar la adquirente, puesto que los negocios a los que se aplica la NIIF 3 tienen siempre propietarios. En el sector público, puede no haber participaciones en la propiedad cuantificables en una entidad del sector público, lo que puede hacer imposible identificar un adquirente. El desarrollo de una Norma que no reconoce esta situación no satisfaría las necesidades de los usuarios de los EFPG del sector público.

Contabilización de las fusiones (párrafos 15 a 57)*Razones para adoptar el método contable de la unión de intereses modificado para las fusiones*

FC48. Al desarrollar el DC, el IPSASB identificó tres métodos de contabilización para las combinaciones del sector público que han sido aplicados en la práctica, o analizados. Éstas son:

- (tt) El método de la adquisición;
- (uu) el método de la unión de intereses, incluyendo una posible modificación a este método; y
- (vv) el método del nuevo comienzo.

FC49. El método de la adquisición (que es el usado por la NIIF 3) requiere que se identifique una adquirente en todas las combinaciones. El IPSASB ya había concluido que podía no ser posible identificar una adquirente en todas las combinaciones del sector público, y que cualquier combinación en la que no pudiera identificarse una adquirente se clasificaría como una fusión. El IPSASB, por ello, concluyó que el método de la adquisición no sería apropiado para las fusiones.

FC50. El método de contabilización de la unión de intereses se utilizó previamente en la NIC 22 *Combinaciones de Negocios* (la norma predecesora de la NIIF 3). Se pensó para su aplicación a una combinación en la que no podía

identificarse una adquirente. El método de contabilización de la unión de intereses fue usado anteriormente por muchas jurisdicciones como base para la contabilidad de uniones o de fusiones. Ésta continúa usándose por muchas entidades al contabilizar combinaciones bajo control común (que quedan fuera del alcance de la NIIF 3).

- FC51. El método de contabilización de la unión de intereses para las operaciones que se combinan como si continuaran como antes, aunque ahora poseídas y gestionadas conjuntamente. Los elementos de los estados financieros de las operaciones que se combinan para el periodo en el que tiene lugar la combinación, y para los periodos comparativos revelados, se incluyen en los estados financieros de la entidad resultante como si hubieran sido combinadas desde el comienzo del primer periodo presentado. En otras palabras, el punto de reconocimiento es el comienzo del primer periodo presentado y, por consiguiente, la información comparativa se reexpresa.
- FC52. El IPSASB destacó que algunos son de la opinión de que el requerimiento de reexpresar información comparativa puede ser oneroso e innecesario. En el DC, el IPSASB consultó sobre una variación del método de contabilización de la unión de intereses, descrito como el método de contabilización de la unión de intereses modificado. Según el método de contabilización de la unión de intereses modificado, la entidad resultante combina los elementos en el estado de situación financiera en la fecha de la fusión.
- FC53. El tercer método que analizó el IPSASB en el DC fue el método de contabilización del nuevo comienzo. A diferencia del método de contabilización de la unión de intereses, la premisa del método del nuevo comienzo es que la entidad resultante es una entidad nueva (independientemente de si se forma una nueva entidad) y, por ello, su historia comienza en esa fecha. El método de contabilización de la unión de intereses modificado tiene un efecto similar en la práctica.
- FC54. El método del nuevo comienzo requiere el reconocimiento de todos los activos y pasivos identificables de todas las operaciones que se combinan a valor razonable a la fecha de la combinación en los estados financieros de la entidad resultante. Esto incluye el reconocimiento de los activos y pasivos identificables que no estaban reconocidos anteriormente por las operaciones que se combinan. En otras palabras, el método del nuevo comienzo utiliza la base de medición y de reconocimiento que el método de la adquisición, pero se aplica a todas las operaciones que se combinan en lugar de solo a las operaciones adquiridas.
- FC55. Al desarrollar el DC, el IPSASB llegó a la conclusión de que el método de contabilización de la unión de intereses, el método de contabilización de la unión de intereses modificado y el método de contabilización del nuevo comienzo todos ellos proporcionan una posible base para la contabilización de las fusiones.

FC56. El IPSASB destacó que los flujos de efectivo futuros y el potencial de servicio de la entidad resultante generalmente serán los mismos independientemente del método usado para contabilizar las fusiones. Sin embargo, la presentación del rendimiento financiero y la situación financiera de la entidad resultante difiere de forma significativa dependiendo del método aplicado. Si los preparadores tienen la libertad de elegir el método, esto reduciría la comparabilidad entre entidades a lo largo del tiempo.

FC57. Quienes apoyaban el método de contabilización de la unión de intereses o el método de contabilización de la unión de intereses modificado para las fusiones consideraron que estos métodos satisfacían las necesidades de los usuarios de:

(ww) información a efectos de toma de decisiones; y

(xx) evaluación de la rendición de cuentas de la entidad resultante sobre su uso de los recursos.

Esto es porque los usuarios de los EFPG de las entidades del sector público utilizan la información para evaluar cómo han sido asignados los recursos financieros y la condición financiera de la entidad. Esta información puede obtenerse aplicando los métodos de contabilización de la unión de intereses y de la unión de intereses modificado.

FC58. Estos métodos se perciben como que satisfacen las CC de relevancia y representación fidedigna, porque reflejan los importes reconocidos en los estados financieros de las operaciones que se combinan antes de la fusión. El rendimiento posterior de la entidad resultante, y su rendición de cuentas de la gerencia sobre esos recursos, puede evaluarse sobre la misma base que la utilizada para evaluar la rendición de cuentas antes de la fusión.

FC59. Los métodos de contabilización de la unión de intereses y de la unión de intereses modificado se perciben como que en general son los menos costosos de aplicar, porque:

(yy) usan los importes en libros existentes de los activos, pasivos y activos netos/patrimonio de las operaciones que se combinan; y

(zz) no requieren la identificación, medición y reconocimiento de activos o pasivos no reconocidos anteriormente antes de la fusión.

FC60. Quienes apoyan el método de contabilización de la unión de intereses modificado consideran que es superior al método de contabilización de la unión de intereses porque refleja la fusión tal como realmente es. Esto es porque reconoce los activos y pasivos de las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión. Quienes lo apoyan consideran que esto es una representación fidedigna de la fusión.

FC61. Quienes apoyan el uso del método de contabilización de la unión de intereses modificado reconocen que la historia de las operaciones que se combinan

puede ayudar al evaluar el rendimiento de la entidad resultante. Al considerar las ventajas de los diferentes métodos, el IPSASB reconoció que la adopción del método de contabilización de la unión de intereses modificado sin abordar las necesidades de los usuarios de información histórica puede no satisfacer los objetivos de la información financiera.

FC62. Otros consideran que el método de contabilización del nuevo comienzo es conceptualmente superior al método de contabilización de la unión de intereses y a su versión modificada, porque la entidad resultante rinde cuentas sobre el valor corriente de los recursos de las operaciones que se combinan. También proporciona información completa de una fusión, porque reconoce los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan, independientemente de si se reconocieron antes de la fusión.

FC63. Quienes apoyaron el método de contabilización del nuevo comienzo consideran que satisface las necesidades de los usuarios de:

(aaa) información a efectos de toma de decisiones; y

(bbb) evaluación de la rendición de cuentas de la entidad resultante sobre su uso de los recursos.

Esto es porque permite que los usuarios evalúen mejor la condición financiera de la entidad y cómo se han asignado los recursos financieros.

FC64. Quienes apoyan el método de contabilización del nuevo comienzo consideran que este método es , en gran medida, una extensión del uso del valor razonable en el método de contabilización de la adquisición. Por consiguiente, argumentan que si se adopta el método de la adquisición para las adquisiciones, no hay razón para no adoptar una contabilización similar para las fusiones.

FC65. Al desarrollar el DC, el IPSASB llegó a la conclusión de que el método de contabilización de la unión de intereses modificado es el método apropiado a aplicar, porque los usuarios pueden evaluar el rendimiento y rendición de cuentas de la entidad resultante sin que la entidad tenga que medir nuevamente sus activos y pasivos. Además, reconoce la fusión en la fecha en que tiene lugar. El IPSASB destacó que las NICSP permiten la revaluación a valor razonable con posterioridad al reconocimiento inicial si una entidad resultante considera que este enfoque proporcionaría información más relevante a los usuarios.

FC66. Quienes respondieron al DC apoyaron generalmente la opinión del IPSASB de que el método de contabilización de la unión de intereses modificado es el apropiado a aplicar a las fusiones. El IPSASB reconsideró los métodos al desarrollar el PN 60 y no identificó razones para cambiar su opinión señalada anteriormente. El IPSASB, por ello, decidió en el PN 60 que el método de contabilización de la unión de intereses modificado debe adoptarse para las fusiones. Al tomar esta decisión, el IPSASB decidió que el método de

contabilización de la unión de intereses modificado debería incluir la información a revelar apropiada para asegurar que los usuarios de los EFCG de las entidades del sector público tenían acceso a la información histórica que necesitan.

FC67. Quienes respondieron al PN 60 estuvieron generalmente de acuerdo en que el método de contabilización de la unión de intereses modificado es el apropiado a aplicar a las fusiones. Sin embargo, algunos de quienes respondieron consideraron que el método de contabilización de la unión de intereses proporcionaba mejor información, y solo apoyaron el método de contabilización de la unión de intereses modificado por razones de costo/beneficio. Éstos consideraron que, en algunas circunstancias, los beneficios de proporcionar información del periodo anterior superarían el costo de hacerlo así. El IPSASB aceptó esta opinión, y decidió que debe permitirse que las entidades resultantes, pero no requerírseles, que presenten información de periodos anteriores. El IPSASB decidió que la información de periodos anteriores no debe reexpresarse, porque hacerlo así requeriría el uso de un punto de reconocimiento distinto, lo que reduciría la comparabilidad.

Excepciones al principio de que los activos y pasivos se reconocen y miden por su importe en libros anterior

FC68. El método de contabilización de la unión de intereses modificado requiere que la entidad resultante reconozca y mida los activos y pasivos de las operaciones que se combinan a sus importes en libros anteriores, sujeto al requerimiento de ajustar los importes en libros para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante. Los efectos de todas las transacciones entre las operaciones que se combinan, si tienen lugar antes o después de la fecha de la fusión, se eliminan al preparar los estados financieros de la entidad resultante.

FC69. El IPSASB consideró las circunstancias en las que no sería apropiada la aplicación de estos principios. El IPSASB identificó tres circunstancias en las que sería apropiada una excepción a los principios de reconocimiento o medición:

(ccc) **Licencias y derechos similares anteriormente concedidas por una operación que se combina a otra operación que se combina.** Una licencia o derecho similar puede haberse concedido por una operación que se combinan a otra operación que se combina y reconocido como un activo intangible por la receptora. La aplicación de los principios generales requeriría que esta transacción se eliminase. Sin embargo, el IPSASB consideró que, al conceder la licencia o derecho similar, se cumplen los criterios de reconocimiento de un activo intangible. Si no se reconocen los activos intangibles generados internamente, esto es porque los problemas al identificar si y cuándo existe un activo

identificable que se espere que genere beneficios económicos futuros o potencial de servicio; y al determinar el costo del activo de forma fiable. Una vez se ha concedido una licencia o derecho similar a un receptor, esto demuestra que existe un activo identificable que generará beneficios económicos futuros o potencial de servicio. De forma análoga, la transacción establecerá un costo para el activo. Por consiguiente, se cumplen los criterios de reconocimiento para el reconocimiento de un activo intangible. Por ello, el activo no se elimina cuando las operaciones que se combinan que han concedido o recibido la licencia o derecho similar son parte de una fusión. La situación es similar a la que se vende un activo tangible por una entidad que se combina a otra entidad que se combina. La eliminación del efecto de la venta no elimina el activo tangible en sí mismo, ya que el activo estaba anteriormente reconocido por el vendedor. En el caso de una licencia o derecho similar, la eliminación de la transacción no elimina el activo intangible, ya que la transacción proporciona evidencia suficiente de la existencia del activo intangible, de forma que el concedente reconocería él mismo ese activo intangible. El IPSASB destacó que en algunos casos si una operación que se combina obtiene el control de las otras operaciones, el derecho puede considerarse como un derecho readquirido. El IPSASB no consideró que esto garantizara un tratamiento contable diferente, y destacó que los derechos readquiridos se reconocen como activos intangibles según el método de la adquisición. Por estas razones, el IPSASB concluyó que el activo reconocido con respecto a una licencia o derecho similar anteriormente concedido por una operación que se combina a otra no debe eliminarse.

- (ddd) **Impuesto a las ganancias.** En el sector público, las fusiones, especialmente las impuestas por un nivel superior de gobierno, pueden incluir la condonación de deudas como parte de los términos y condiciones de la fusión. El IPSASB decidió que la entidad resultante debería reconocer las partidas de impuestos que existan después de la fusión en lugar de las que existían antes de la fusión. Habiendo considerado los comentarios de quienes respondieron al PN 60, el IPSASB decidió que podría haber casos en los que los impuestos condonados surgieran después de la fusión, en lugar de como parte de los términos y condiciones de la fusión. El IPSASB decidió incluir las disposiciones que tratan ambos casos en la NICSP 40.
- (eee) **Beneficios a los empleados.** El IPSASB destacó que los activos y pasivos que se requiere que se reconozcan por la NICSP 39 *Beneficios a los Empleados*, con respecto a un plan de beneficios post-empleo que sigue a una fusión puede diferir de los importes en libros combinados de los importes equivalentes de las operaciones que se combinan. Como ejemplo, una fusión implica cinco operaciones que se combinan

que son las únicas participantes en un plan de beneficios definidos multi-patronal. Antes de la fusión, las operaciones que se combinan tienen información insuficiente para determinar la participación proporcional de cada operación que se combina en la obligación por beneficios definidos, activos del plan, y costo asociado con el plan. Como resultado, las operaciones que se combinan contabilizan el plan como si se tratase de un plan de aportaciones definidas. Después de la fusión, la entidad resultante es la única participante en el plan, y puede determinar su obligación por beneficios definidos, activos del plan y costo asociado con el plan. Por ello, contabiliza el plan como un plan de beneficios definidos desde la fecha de la fusión. EL IPSASB decidió que el estado de situación financiera de apertura de la entidad resultante debería incluir los activos y pasivos medidos de acuerdo con la NICSP 39.

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

- FC70. Al desarrollar el PN 60, el IPSASB destacó que surge un importe residual como resultado de una fusión. El IPSASB consideró la forma en que éste debe reconocerse y medirse. El IPSASB decidió que el importe residual no refleja el rendimiento financiero de la entidad resultante, y concluyó que el importe residual debe reconocerse en el estado de situación financiera de la entidad resultante.
- FC71. El IPSASB consideró la naturaleza del importe residual. El IPSASB consideró que, para fusiones que no están bajo control común, el importe residual representa el rendimiento financiero pasado de las operaciones que se combinan no incluidas en sus activos netos/patrimonio transferido. El IPSASB decidió que el importe residual debe incluirse en los activos netos/patrimonio de apertura de la entidad resultante si la fusión no tiene lugar bajo control común.
- FC72. El IPSASB consideró que, para fusiones bajo control común, el importe residual representa las consecuencias financieras de las decisiones tomadas por la entidad controladora al establecer o aceptar los términos de la fusión. Por consiguiente, el IPSASB decidió que el importe residual debe tratarse como una aportación de la propiedad o distribución de la propiedad si la fusión tiene lugar bajo control común.
- FC73. El IPSASB consideró las partidas que deben incluirse en el importe residual. El IPSASB destacó que el método de contabilización de la unión de intereses modificado habitualmente reconoce una fusión dando lugar, en esencia, a una nueva entidad en la fecha en que tiene lugar la fusión. Puesto que la nueva entidad no habría generado otros componentes de activos netos/patrimonio, tal como resultado (ahorro o desahorro) acumulado o superávit de

revaluación, todas las partidas dentro de los activos netos/patrimonio se incluirían como parte de importe residual.

- FC74. El IPSASB consideró que este enfoque refleja mejor la base conceptual de una fusión y decidió que todas las partidas dentro de los activos netos/patrimonio en la fecha de la fusión deben considerarse parte del importe residual. Al tomar esta decisión, el IPSASB aceptó que este enfoque puede tener consecuencias para algunas entidades. Por ejemplo, puesto que el importe residual incluiría superávits de revaluación anteriormente reconocidos, es más probable que las disminuciones de revaluación futuras se reconozcan en el resultado (ahorro o desahorro). Esto es porque el superávit de revaluación anteriormente reconocido dejaría de estar disponible para absorber las disminuciones de revaluación futuras.
- FC75. Otra consecuencia se relaciona con las fusiones que tienen lugar bajo control común. La entidad resultante reconocería un importe residual pero la entidad controladora continuaría reconociendo los componentes anteriores de los activos netos/patrimonio en sus estados financieros consolidados, dando lugar a ajustes de la consolidación en curso. El IPSASB no consideró que estas consecuencias superaran los beneficios de adoptar el enfoque conceptual.

Respuestas al PN 60

- FC76. Aunque la mayoría de quienes respondieron al PN 60 apoyaron el enfoque del IPSASB para el importe residual, una minoría significativa no lo hizo. Las principales razones que dieron quienes respondieron para no apoyar el tratamiento propuesto del importe del valor residual fueron las siguientes:
- (fff) El mantenimiento de las reservas existentes representa mejor la combinación, es más transparente y satisface mejor las necesidades de los usuarios.
 - (ggg) Las propuestas darán lugar a información fiable sobre la reserva de revaluación que se descarta;
 - (hhh) para fusiones bajo control común, las entidades que se combinan pueden efectivamente continuar como una entidad en lugar de como dos o más entidades separadas, lo opuesto a ser una entidad nueva;
 - (iii) se pone en peligro la presentación de pérdidas por revaluación posteriores como un gasto representando inadecuadamente el rendimiento financiero en años futuros;
 - (jjj) las propuestas producirán ajustes de la consolidación actual si la fusión tiene lugar bajo control común, y la necesidad de preparar estos ajustes supera los beneficios de reconocer un importe residual único; y

(kkk) las propuestas impactarán en un amplio rango de reservas, incluyendo las relacionadas con los beneficios a los empleados, coberturas y reservas restringidas por la legislación, lo que sería incongruente con el requerimiento del PN 60 de que se mantienen las clasificaciones y designaciones existentes.

FC77. Algunas de las razones proporcionadas por quienes respondieron convencieron al IPSASB. En concreto el IPSASB reconoció que las propuestas del PN 60 podían ser internamente incongruente.

FC78. El IPSASB, por ello, reconsideró la propuesta de requerir que todos los importes reconocidos en los activos netos/patrimonio se reconozcan en el importe residual.

FC79. El IPSASB concluyó que la presentación más apropiada de los activos netos/patrimonio dependería de las circunstancias de la fusión. En una fusión que no tiene lugar bajo control común, y en la que no hubiera reservas tales como las mencionadas en el párrafo FC76(f) anterior, la presentación de un saldo de apertura único en los activos netos/patrimonio podría proporcionar información representada de forma fidedigna. En una fusión que no tiene lugar bajo control común, y en la que no hubiera reservas tales como las mencionadas en el párrafo FC76(f) anterior, la presentación de un saldo de apertura único en los activos netos/patrimonio es improbable que proporcionara información representada de forma fidedigna. En estas circunstancias, la presentación de los componentes separados de los activos netos/patrimonio proporcionará información más útil y relevante.

FC80. Por consiguiente, el IPSASB decidió no especificar qué componentes de los activos netos/patrimonio deben presentarse, ya que los preparadores estarán en la mejor posición para juzgar el tratamiento más apropiado. El IPSASB decidió modificar los requerimientos en consecuencia.

Periodo de medición

FC81. La NIIF 3 concede a las adquirentes un periodo de un año tras la fecha de adquisición para completar la contabilización de la adquisición. Esto es para dar a la adquirente tiempo suficiente para obtener información para determinar el valor razonable de los activos y pasivos de una operación adquirida.

FC82. El IPSASB consideró si se requería un periodo al contabilizar una fusión. El método de contabilización de la unión de intereses modificado no requiere que los activos y pasivos se reexpresen a valor razonable en la fecha de la fusión. Sin embargo, el IPSASB destacó que las operaciones que se combinan pueden tener diferentes políticas contables, que podrían dar lugar a que se requiriese que algunos activos y pasivos se reexpresen para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante. Por ejemplo, la entidad resultante puede adoptar una política contable de revaluar ciertos activos tales como

propiedades, planta y equipo. Si una o más operaciones que se combinan han adoptado previamente una política contable de medir estos activos al costo, el efecto práctico de determinar el importe en libros de esos activos según el modelo de revaluación sería similar al de determinar su valor razonable. Por esta razón, el IPSASB decidió que era apropiado dar a una entidad resultante tiempo para obtener la información necesaria para reexpresar los activos y pasivos para cumplir con sus políticas contables. El IPSASB decidió que era apropiado un periodo de un año.

Operaciones que se combinan que no han adoptado previamente la base de las NICSP de acumulación (devengo)

- FC83. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB consideró si era necesario incluir disposiciones específicas para abordar la situación en la que una o más operaciones que se combinan no han adoptado previamente las NICSP con base de acumulación (devengo). Por ejemplo, una entidad del sector público que han aplicado anteriormente las NICSP con base de acumulación (devengo) puede fusionarse con una segunda entidad del sector público que ha aplicado anteriormente una base de contabilización de acumulación (devengo) alternativa. En estas circunstancias, el reconocimiento y medición de los activos y pasivos de la segunda entidad del sector público a su importe en libros puede no ser congruente con los requerimientos de las NICSP de base de acumulación (devengo).
- FC84. El IPSASB concluyó que, en esta Norma, no se requería ninguna disposición. El párrafo 27 de la NICSP 40 requiere que la entidad resultante ajuste los importes en libros de los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan cuando se requiera, para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante. El IPSASB consideró que este requerimiento es suficiente para abordar la mayoría de las circunstancias si una o más operaciones que se combinan no habían adoptado anteriormente las NICSP de base de acumulación (devengo).
- FC85. El IPSASB llegó a la conclusión de que si el ajuste a los importes en libros para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante era insuficiente para alcanzar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo), la entidad resultante sería una entidad que adopta por primera vez las NICSP de base de acumulación (o devengo). Esto podría ocurrir si una o más operaciones que se combinan han adoptado anteriormente la base de contabilización de efectivo y no habían, por ello, reconocido anteriormente ciertos activos y pasivos. En estas circunstancias, la entidad resultante aplicaría la NICSP 33 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* al preparar sus primeros estados financieros posteriores a la combinación

Contabilización de las adquisiciones (párrafos 58 a 125)

Razones para la adopción del método contable de la adquisición para las adquisiciones

FC86. Al desarrollar el DC, el IPSASB no alcanzó una conclusión sobre "si el uso del valor razonable como la base de medición, es apropiada para algunas o todas las adquisiciones en el sector público. Esto es porque la mayoría de los tipos predominantes de adquisición ocurren si las operaciones son adquiridas para el logro de objetivos relacionados con la entrega de bienes o servicios, en lugar de la generación de beneficios económicos para remunerar a los tenedores de patrimonio. Más aún, muchas adquisiciones no incluyen la transferencia de contraprestación. Algunos consideran que estos tipos de adquisiciones son diferentes en naturaleza a las combinaciones de negocios tal como se identifican en la NIIF 3, porque falta el concepto de adquisición de una operación directamente a cambio de una transferencia de contraprestación. Quienes respondieron al DC generalmente apoyaron el uso del valor razonable para las adquisiciones en las que se transfirió contraprestación. Para adquisiciones en las que no se transfirió contraprestación, hubo un apoyo aproximadamente igual para la medición del valor razonable y del importe en libros.

FC87. Los argumentos desarrollados en el DC reflejaban el enfoque de la clasificación del DC. En el DC, el IPSASB propuso que la obtención de control era el único criterio definitivo para distinguir una fusión de una adquisición. El IPASB decidió posteriormente complementar la obtención de control con otros dos factores, contraprestación y toma de decisiones. El IPSASB considera que esto dará lugar a que se clasifiquen menos combinaciones del sector público como adquisiciones que según el enfoque del DC. Las combinaciones del sector público que se clasifiquen como adquisiciones serán similares en naturaleza a las combinaciones de negocios abordadas por la NIIF 3.

FC88. Habiendo considerado el enfoque de clasificación revisado que había decidido adoptar, el IPSASB reconsideró qué método contable sería apropiado para las adquisiciones. El IPSASB concluyó que el método de la adquisición era apropiado y decidió adoptar el método de la adquisición establecido en la NIIF 3 como el método contable para las adquisiciones en esta Norma. Este enfoque fue apoyado por quienes respondieron al PN 60.

Diferencias con los tratamientos contables de la NIIF 3

FC89. La NIIF 3 incluye tratamientos contables que se basan en otras Normas NIIF para las que no existen NICSP equivalentes, por ejemplo impuestos a las ganancias y pagos basados en acciones. El IPSASB decidió no incluir los requerimientos detallados especificados en la NIIF 3, sino incluir referencias a la norma internacional o nacional pertinente que trate la cuestión.

FC90. El IPSASB consideró si se requerían guías adicionales a las proporcionadas por la NIIF 3. El IPSASB destacó que la adquisición en el sector público puede incluir activos y pasivos que surgen de transacciones sin contraprestación que no se abordan en la NIIF 3. Por consiguiente, el IPSASB decidió incluir guías adicionales en los siguientes elementos sin contraprestación:

(lll) condonación de impuestos; y

(mmm) la medición posterior de transferencias, préstamos en condiciones favorables y beneficios similares recibidos por una operación que se combina sobre la base de los criterios que cambien como resultado de una adquisición.

FC91. El IPSASB consideró los comentarios de quienes respondieron al PN 60 con respecto al método de la adquisición. Como resultado, el IPSSB decidió realizar cambios menores en los requerimientos:

los requerimientos de condonación fiscal han sido modificados para permitir los casos en los que tiene lugar la condonación fiscal posterior a la adquisición, así como si forma parte de los términos de la adquisición.

El IPSASB consideró si se requerían exenciones adicionales a los principios de reconocimiento y medición o guías sobre el método de adquisición. El IPSASB concluyó que no eran necesarias disposiciones adicionales, ya que el Consejo consideró que las disposiciones de esta Norma o de otras NICSP ya eran suficientemente claras.

Operaciones adquiridas que no han adoptado previamente la base de las NICSP de acumulación (devengo)

FC92. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB consideró si era necesario incluir disposiciones específicas para abordar la situación en la que una o más operaciones adquiridas no han adoptado previamente las NICSP con base de acumulación (o devengo). El IPSASB concluyó que, en esta Norma, no se requería ninguna disposición. El párrafo 64 de la NICSP 40 requiere que una adquirente reconozca los activos adquiridos, pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en una operación adquirida. El párrafo 72 de la Norma requiere que la adquirente mida los activos y pasivos adquiridos a sus valores razonables en la fecha de adquisición. Por consiguiente, la adquirente medirá todos los activos y pasivos de acuerdo con las NICSP de base de acumulación (o devengo), independientemente de la base contable anteriormente adoptada por una operación adquirida.

El valor razonable no puede determinarse

FC93. Quienes respondieron al PN 60 comentaron que, en circunstancias excepcionales, puede ser impracticable para una adquirente determinar el valor razonable de una partida y sugirieron que el uso de un importe en libros

anterior de la partida puede ser una alternativa apropiada. El IPSASB consideró esta sugerencia pero concluyó que el uso del importe en libros puede no ser apropiado en todos los casos, concretamente si la operación adquirida no aplica las NICSP de base de acumulación (devengo). El IPSASB decidió que las entidades deberían aplicar los requerimientos de las NICSP existentes. En concreto, el IPSASB destacó que, de acuerdo con la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, la aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no puede aplicarlo después de hacer todo esfuerzo razonable. La NICSP 3 proporciona guías adicionales. En estos casos, la adquirente mediría el elemento en la fecha de adquisición de una forma que sea congruente con otras NICSP y las políticas contables de la adquirente, y revelar la información requerida por otras NICSP. El IPSASB consideró que sería apropiado medir el elemento por su importe en libros anterior solo cuando dicho importe sea congruente con otras NICSP y las políticas contables de la adquirente.

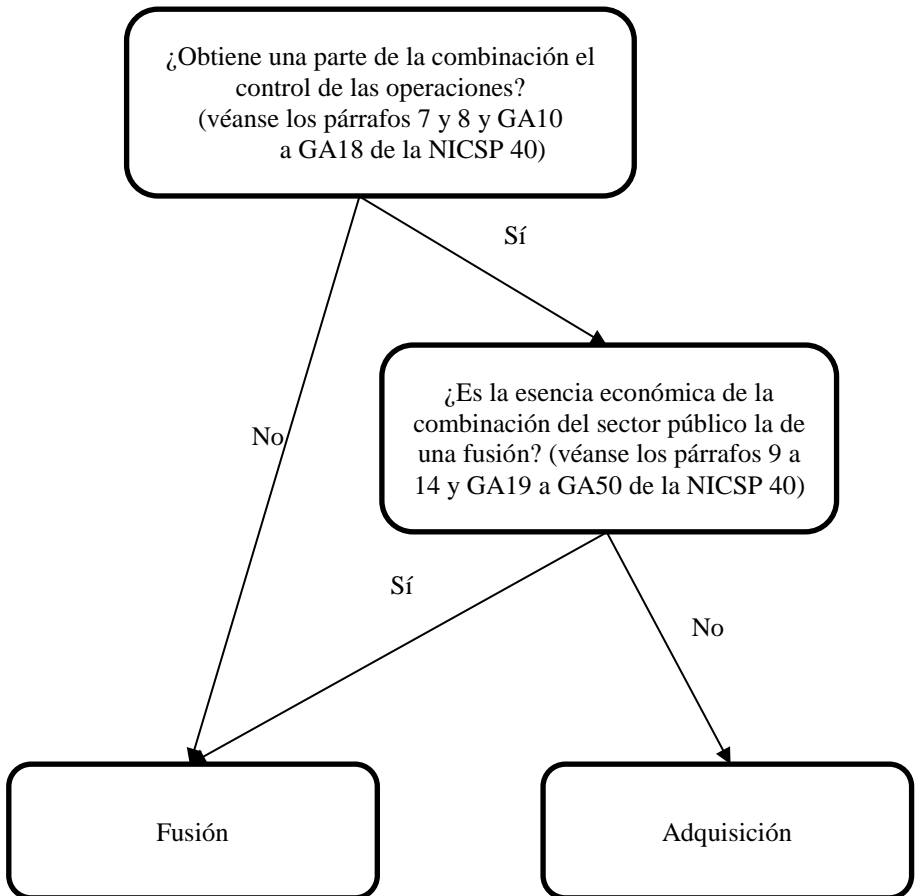
Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 40, pero no es parte de la misma.

- GI1. El objetivo de esta Guía de implementación es ilustrar ciertos aspectos de los requerimientos de la NICSP 40.

Clasificación de las combinaciones del sector público

- GI2. El siguiente diagrama resume el proceso establecido por la NICSP 40 para clasificar las combinaciones del sector público.



Ejemplos ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 40, pero no son parte de la misma.

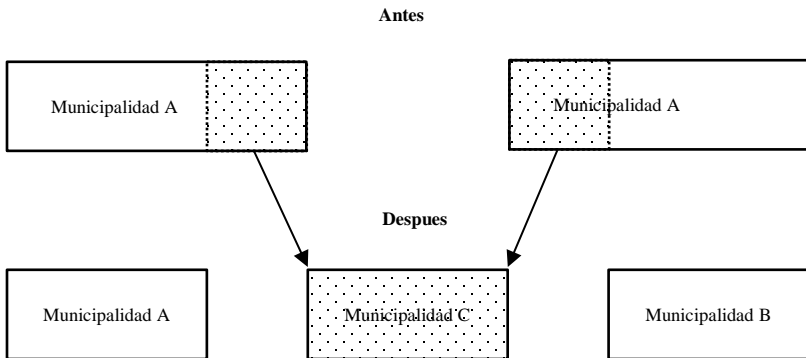
Clasificación de las combinaciones del sector público

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 7 a 14 y GA10 a GA50 de la NICSP 40

- EI1. Los siguientes escenarios ilustran el proceso de clasificación de las combinaciones del sector público. Estos escenarios representan situaciones hipotéticas. Aunque algunos aspectos de los escenarios pueden darse en hechos y circunstancias de la realidad, al aplicar la NICSP 40 a situaciones reales se deben analizar las características de cada situación concreta en detalle.
- EI2. Cada escenario se ilustra con un diagrama. Si una combinación del sector público implica operaciones que forman parte de una entidad económica, pero no de la entidad económica en conjunto, las operaciones implicadas en la combinación, y la entidad que se forma por la combinación está ensombrecida en el diagrama. Si más de una entidad que informa está incluida en una entidad económica, el límite de la entidad económica se muestra por una línea de puntos.

Escenario 1: Reorganización de un gobierno local por cambios en los límites territoriales

- EI3. El siguiente diagrama ilustra la creación de una nueva municipalidad combinando algunas operaciones de dos municipalidades.



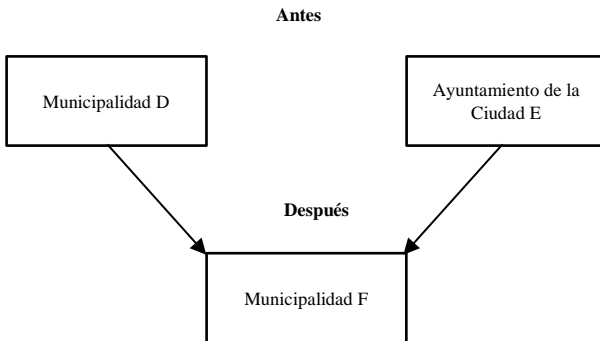
- EI4. En este escenario, los límites territoriales de dos municipalidades existentes, la Municipalidad A y la Municipalidad B, son redefinidos por el Parlamento mediante legislación; ni el Parlamento ni el Gobierno Central controla la Municipalidad A o la Municipalidad B. La responsabilidad de parte del territorio anterior de cada municipalidad se transfiere a una nueva

municipalidad, la Municipalidad C. Las operaciones con respecto al territorio transferido se combinan para formar la Municipalidad C. Tiene lugar una combinación del sector público.

- EI5. La Municipalidad A y la Municipalidad B permanecen en los demás aspectos sin cambios y conservan sus órganos de gobierno. Se elige un nuevo órgano de gobierno (sin relación con los órganos de gobierno de las Municipalidades A y B) para la Municipalidad C para gestionar las operaciones que se le transfieren de las otras municipalidades.
- EI6. La creación de la Municipalidad C es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión a considerar es si una de las partes de la combinación ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI7. La Municipalidad C tiene un órgano de gobierno nuevo, no relacionado con los de la Municipalidad A y la Municipalidad B. Ni la Municipalidad A ni la Municipalidad B tienen poder sobre la Municipalidad C. Ni están expuestas, o tienen derecho, a los beneficios variables de cualquier implicación con la Municipalidad C.
- EI8. Ni la Municipalidad A ni la Municipalidad B han obtenido el control sobre la Municipalidad C como resultado de la combinación del sector público. Por consiguiente, la combinación se clasifica como una fusión.

Escenario 2: Reorganización de un gobierno local por combinación de Municipalidades en una nueva entidad local

- EI9. El siguiente diagrama ilustra la creación de una nueva municipalidad combinando todas las operaciones de dos municipalidades existentes en una nueva entidad legal.



- EI10. En este escenario, tiene lugar una combinación del sector público en la que se forma la Municipalidad F para combinar las operaciones (y los activos, pasivos y componentes de los activos netos/patrimonio relacionados) de la Municipalidad D y la Ciudad E. Antes de la combinación, la Municipalidad

D y la Ciudad E. no están bajo control común. La combinación se impone por el gobierno provincial (un tercero) mediante la legislación. El gobierno provincial tiene el poder legal de dirigir las dos entidades para combinarlas, mediante legislación, aun cuando no las controla.

- EI11. La legislación que crea la Municipalidad F posibilita la formación de un nuevo órgano de gobierno sin vínculos con la Municipalidad D o la Ciudad E.. La Municipalidad D y la Ciudad E no tienen papel para determinar los términos de la combinación. Después de la combinación, la Municipalidad D y la Ciudad E dejan de existir.
- EI12. La creación de la Municipalidad F es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión a considerar es si una de las partes de la combinación ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI13. La Municipalidad F tiene un órgano de gobierno recién formado, no relacionado con los órganos de gobierno de la Municipalidad D y la Ciudad E. Ni la Municipalidad D ni la Ciudad E. tiene el poder sobre la Municipalidad F. Ni están expuestas, o tienen derecho, a los beneficios variables de cualquier implicación con la Municipalidad F.
- EI14. Ni la Municipalidad D ni la Ciudad E han obtenido el control sobre la Municipalidad F como resultado de la combinación del sector público. Por consiguiente, la combinación se clasifica como una fusión.

Escenario 2: Variación

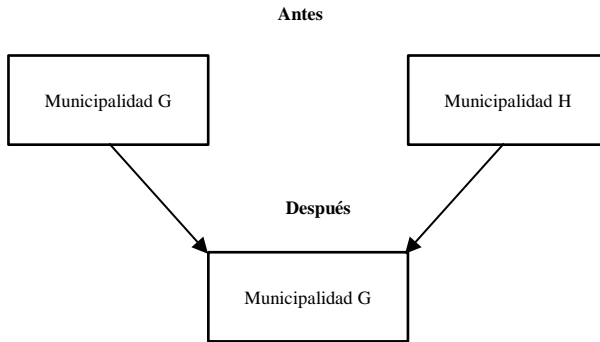
- EI15. En el escenario 2 la legislación que crea la Municipalidad F posibilita la formación de un órgano de gobierno nuevo sin vínculos con la Municipalidad D o la Ciudad E. En esta variación, la legislación que crea la Municipalidad F proporciona el órgano de gobierno de la Municipalidad D para pasar a ser el órgano de gobierno de la Municipalidad F.
- EI16. Esto sugiere que como parte de la combinación del sector público que crea la Municipalidad F, la Municipalidad D está obteniendo el control de las operaciones de la Ciudad E. Sin embargo, la evaluación de si la Municipalidad D está obteniendo el control se basa en la esencia de la combinación, no su forma legal. Al preparar sus estados financieros, la Municipalidad F considera las guías de los párrafos 7, 8 y GA10 a GA18 de la NICSP 40.
- EI17. En esta variación, se asume que la legislación que proporciona el órgano de gobierno de la Municipalidad D para pasar a ser el órgano de gobierno de la Municipalidad F da lugar a que la Municipalidad D obtenga:
 - (a) poder sobre las operaciones de la Ciudad E;

- (b) exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en las operaciones; y
- (c) la capacidad de utilizar su poder sobre las operaciones para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con esas operaciones.

- EI18. La Municipalidad F concluye que, como resultado de la combinación, la Municipalidad D ha obtenido el control de la Ciudad E. La Municipalidad F considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI19. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, la Municipalidad F destaca que la combinación no da lugar a una relación entidad controladora/controlada entre la Municipalidad D y la Ciudad E. Esto es congruente con una fusión y una adquisición. La Municipalidad F también destaca que la Municipalidad D obtiene acceso a los beneficios económicos o potencial de servicio que son similares a los de se habrían obtenido por acuerdo mutuo; esto puede sugerir que la esencia económica de la combinación es la de una adquisición, pero no es concluyente.
- EI20. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, la Municipalidad F destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de contraprestación porque no hay parte con un derecho a los activos netos de la Ciudad E (es decir, no existen propietarios anteriores de la Ciudad E con participaciones en la propiedad cuantificables). Esto sugiere que la esencia económica de la combinación es una fusión.
- EI21. Al considerar los indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones, la Municipalidad F destaca que la combinación del sector público fue impuesta por el gobierno provincial (un tercero) y la Municipalidad D y la Ciudad E no tuvieron papel al determinar los términos de la combinación. Esto sugiere que la esencia económica de la combinación es una fusión.
- EI22. Teniendo estos factores juntos, la Municipalidad F considera que la combinación del sector público debe clasificarse como una fusión. Al tomar esta decisión, la Municipalidad F considera la ausencia de contraprestación porque ninguna parte con un derecho a los activos netos de una operación es el factor más significativo al determinar la esencia económica de la combinación.

Escenario 3: Reorganización de un gobierno local por combinación de Municipalidades en una entidad legal existente

- EI23. El siguiente diagrama ilustra la combinación de todas las operaciones de dos municipalidades existentes en una entidad legal existente.



- EI24. En este escenario, tiene lugar una combinación del sector público en la que las operaciones de la Municipalidad G y la Municipalidad H (y sus activos, pasivos y componentes de activos netos/patrimonio) se combinan en la entidad legal de la Municipalidad G. Antes de la combinación, la Municipalidad G y la Municipalidad H no están bajo control común. La combinación se impone por el gobierno central (un tercero) mediante la legislación. El gobierno central tiene el poder legal de dirigir las dos entidades para combinarlas, mediante legislación, aun cuando no las controla.
- EI25. La legislación que efectúa la combinación contempla que el órgano de gobierno de la Municipalidad G para continuar como el órgano de gobierno de la entidad combinada. La Municipalidad G y Municipalidad H no tienen papel para determinar los términos de la combinación. Después de la combinación del sector público, la Municipalidad H deja de existir.
- EI26. Estos factores, sugieren que como parte de la combinación del sector público, la Municipalidad G está obteniendo el control de las operaciones de la Municipalidad H. Sin embargo, la evaluación de si la Municipalidad G está obteniendo el control se basa en la esencia de la combinación, no su forma legal. La Municipalidad G considerará las guías de los párrafos 7, 8 y GA10 a GA18 de la NICSP 40 para determinar si clasificar la combinación como una fusión o una adquisición.
- EI27. En este escenario, se asume que la legislación que posibilita que el órgano de gobierno de la Municipalidad G continúe como el órgano de gobierno de la entidad combinada que da lugar a que la Municipalidad G obtenga:
- (d) poder sobre las operaciones de la Municipalidad H;
 - (e) exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en las operaciones; y
 - (f) la capacidad de utilizar su poder sobre las operaciones para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su implicación en esas operaciones.

- EI28. La Municipalidad G concluye que, como resultado de la combinación del sector público, obtiene el control de la Municipalidad H. La Municipalidad G considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI29. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, la Municipalidad G destaca que la combinación no da lugar a una relación entidad controladora/controlada entre la Municipalidad G y la Municipalidad H. Esto es congruente con una fusión y una adquisición. La Municipalidad G también destaca que obtiene acceso a los beneficios económicos o potencial de servicio que son similares a los que se habrían obtenido por acuerdo mutuo; esto puede sugerir que la esencia económica de la combinación es la de una adquisición, pero no es concluyente.
- EI30. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, la Municipalidad G destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de contraprestación porque no hay parte con un derecho a los activos netos de la Municipalidad H (es decir, no existen propietarios anteriores de la Municipalidad H con participaciones en la propiedad cuantificables). Esto sugiere que la esencia económica de la combinación es una fusión.
- EI31. Al considerar los indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones, la Municipalidad G destaca que la combinación del sector público fue impuesta por el gobierno central (un tercero) y la Municipalidad G y la Municipalidad H no tuvieron papel al determinar los términos de la combinación. Esto sugiere que la esencia económica de la combinación es una fusión.
- EI32. Teniendo estos factores juntos, la Municipalidad G considera que la combinación del sector público debe clasificarse como una fusión. Al tomar esta decisión, la Municipalidad G considera la ausencia de contraprestación porque ninguna parte con un derecho a los activos netos de una operación es el factor más significativo al determinar la esencia económica de la combinación.

Escenario 3: Variación

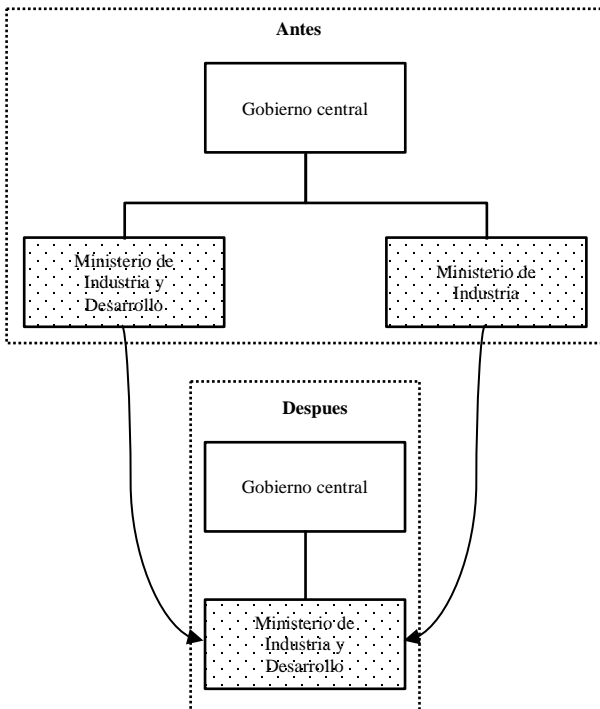
- EI33. En el escenario 3, la legislación que efectúa la combinación posibilita que el órgano de gobierno de la Municipalidad G pase a ser el órgano de gobierno de la entidad combinada. En esta variación, la legislación asegura que se forme un nuevo órgano de gobierno que no esté vinculado con la Municipalidad G o Municipalidad H.
- EI34. Al determinar si esta combinación del sector público debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión a considerar es si una de las partes de la combinación ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.

EI35. A pesar de la continuidad de su forma legal, la Municipalidad G tiene formado un nuevo órgano de gobierno sin relación con su órgano de gobierno anterior o el de la Municipalidad H. Por consiguiente, la Municipalidad G no obtiene poder sobre la Municipalidad H. Ni está expuesta, o tiene derecho, a los beneficios variables de cualquier implicación con la Municipalidad H.

EI36. La Municipalidad G no ha obtenido el control sobre la Municipalidad H como resultado de la combinación del sector público. Por consiguiente, la combinación se clasifica como una fusión.

Escenario 4: Reestructuración de los ministerios del gobierno central

EI37. El diagrama siguiente ilustra la reorganización de los ministerios del gobierno central combinando el Ministerio de Comercio y Desarrollo y el Ministerio de Industria en un nuevo Ministerio de Industria y Comercio.



EI38. En este escenario, tiene lugar una combinación del sector público en la que se forma el Ministerio de Industria y Comercio para combinar las operaciones (y los activos, pasivos y componentes de los activos netos/patrimonio relacionados) del Ministerio de Comercio y Desarrollo y el Ministerio de Industria. Todos los ministerios, el anterior y el posterior a la combinación, están controlados por el gobierno central. La combinación se impone por el gobierno central usando este control. El Ministerio de Comercio y Desarrollo

y el Ministerio de Industria no tienen papel en la determinación de los términos de la combinación.

- EI39. Al efectuar la combinación, el gobierno central concede la responsabilidad del nuevo Ministerio de Comercio e Industria al Ministro de Industria y el órgano de gobierno del Ministerio de Industria. Después de la combinación, el Ministerio de Comercio y Desarrollo y el Ministerio de Industria dejan de existir.
- EI40. Puesto que el gobierno central controla las mismas operaciones antes y después de la combinación del sector público, el gobierno central no presenta una combinación en sus estados financieros consolidados. La combinación se presenta por el Ministerio de Comercio e Industria.
- EI41. La creación del Ministerio de Comercio e Industria es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión a considerar es si una de las partes de la combinación ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI42. El gobierno central concede la responsabilidad del nuevo Ministerio de Comercio e Industria al Ministro de Industria y el órgano de gobierno del Ministerio de Industria. Esto sugiere que como parte de la combinación del sector público que crea el nuevo Ministerio de Comercio e Industria, el Ministro de Industria obtiene el control de las operaciones del Ministerio de Comercio y Desarrollo. Sin embargo, la evaluación de si el Ministro de Industria está obteniendo el control se basa en la esencia de la combinación, no en su forma. Al determinar si la combinación debe clasificarse como una fusión o una adquisición, el Ministerio de Comercio e Industria considera las guías de los párrafos 7, 8 y GA10 a GA18 de la NICSP 40.
- EI43. En este escenario, se supone que la decisión del gobierno central de dar la responsabilidad al nuevo Ministerio de Comercio e Industria al Ministro de Industria y el órgano de gobierno del Ministerio de Industria da lugar a que el Ministerio de Industria obtenga:
- (g) poder sobre las operaciones del Ministerio de Comercio y Desarrollo;
 - (h) exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en las operaciones; y
 - (i) la capacidad de utilizar su poder sobre las operaciones para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con esas operaciones.
- EI44. El Ministerio de Comercio e Industria concluye que, como resultado de la combinación del sector público, el Ministerio de Industria ha obtenido el control del Ministerio de Comercio y Desarrollo. El Ministerio de Comercio e Industria considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la

NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

- EI45. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el Ministerio de Comercio e Industria destaca que la combinación no da lugar a una relación entidad controladora/controlada entre el Ministerio de Comercio e Industria y el Ministerio de Industria. Esto es congruente con una fusión y una adquisición. El Ministerio de Comercio e Industria también destaca que el Ministerio de Industria obtiene acceso a los beneficios económicos o potencial de servicio que son similares a los que se habrían obtenido por acuerdo mutuo; esto sugiere que la esencia económica de la combinación es una adquisición.
- EI46. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el Ministerio de Comercio e Industria destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de contraprestación porque la combinación tuvo lugar bajo control común, y el gobierno central, la entidad controladora, no especificaba ninguna contraprestación en los términos de la combinación. Por consiguiente, aunque la ausencia de contraprestación puede sugerir que la esencia económica de la combinación es la de una fusión, esto no es por sí mismo concluyente y otros factores también necesitan tenerse en cuenta.
- EI47. Al considerar los indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones, el Ministerio de Comercio e Industria destaca que la combinación del sector público tiene lugar bajo control común. La combinación fue dirigida por el gobierno central y el Ministerio de Comercio y Desarrollo y el Ministerio de Industria no tuvieron papel en la determinación de los términos de la combinación. Esto proporciona evidencia de que, la decisión última de si tenía lugar la combinación, y los términos de ésta, se determinan por la entidad controladora. Esto proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación es una fusión.
- EI48. Teniendo estos factores juntos, el Ministerio de Comercio e Industria considera que la combinación del sector público debe clasificarse como una fusión. Al tomar esta decisión, el hecho de que la combinación del sector público tenga lugar bajo control común se considera que es el factor más significativo al determinar la esencia económica de la combinación.

Escenario 4: Variación

- EI49. En el escenario 4, el gobierno central concede la responsabilidad del nuevo Ministerio de Comercio e Industria al Ministro de Industria y el órgano de gobierno del Ministerio de Industria. En esta variante, el gobierno central nombra un nuevo Ministro y órgano de gobierno.
- EI50. La creación del Ministerio de Comercio e Industria es una combinación del sector público bajo control común. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión a considerar es si una

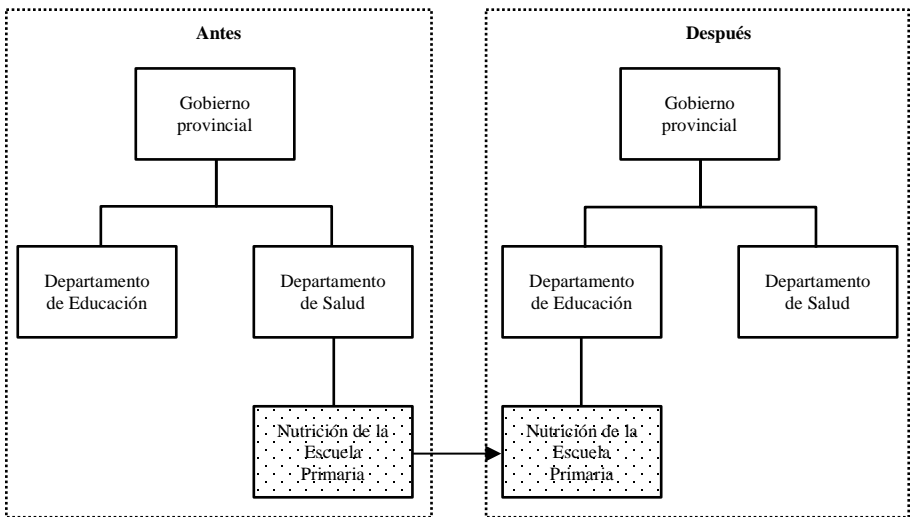
de las partes de la combinación ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.

EI51. El Ministerio de Comercio e Industria tiene formado un nuevo Ministro y un nuevo órgano de gobierno, sin relación con los órganos de gobierno del Ministerio de Comercio e Industria y del Ministerio de Industria. Ni el Ministerio de Comercio e Industria, ni el Ministerio de Industria ha obtenido poder sobre las operaciones de los otros ministerios. Ni están expuestas, o tienen derecho, a los beneficios variables de cualquier implicación con las operaciones de otros ministerios.

EI52. Ni el Ministerio de Comercio e Industria, ni el Ministerio de Industria ha obtenido el control sobre el Ministerio de Comercio e Industria como resultado de la combinación del sector público. Por consiguiente, la combinación se clasifica como una fusión.

Escenario 5: Transferencia de operaciones bajo control común

EI53. El siguiente diagrama ilustra la transferencia de operaciones entre dos entidades del sector público que están bajo control común.



EI54. En este escenario, tiene lugar una combinación del sector público en la que la operación de Nutrición de la Escuela Primaria se transfiere desde el Departamento de Salud del Gobierno provincial a su Departamento de Educación. Los dos departamentos están controlados por el gobierno provincial anterior antes y después de la combinación.

EI55. Puesto que el gobierno provincial controla las mismas operaciones antes y después de la combinación del sector público, el gobierno provincial no

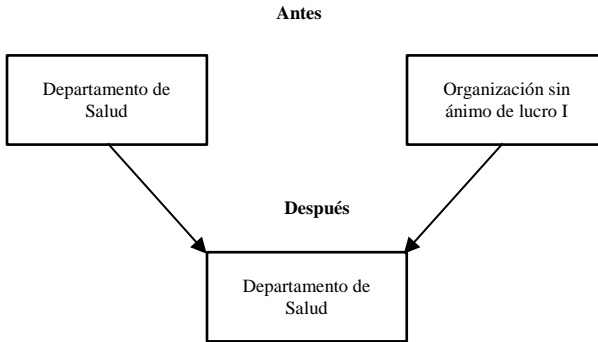
presenta una combinación en sus estados financieros consolidados. La combinación se presenta por el Departamento de Educación.

- EI56. La transferencia de la operación de la Nutrición de la Escuela Primaria es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el Departamento de Educación considera es si una de las partes de la combinación ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI57. En este escenario, el Departamento de Educación obtiene:
- (j) el poder sobre la operación de la Nutrición de la Escuela Primaria;
 - (k) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en esas operaciones; y
 - (l) la capacidad de utilizar su poder sobre esas operaciones para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con éstas.
- EI58. El Departamento de Educación concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la operación de la Nutrición de la Escuela Primaria. El Departamento de Educación considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI59. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el Departamento de Educación destaca que obtiene acceso a los beneficios económicos o potencial de servicio que son similares a los que podría haber obtenido en una transacción voluntaria; esto sugiere que la esencia económica de la combinación es una adquisición.
- EI60. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el Departamento de Educación destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de contraprestación porque la combinación tuvo lugar bajo control común, y el gobierno provincial, la entidad controladora, no especificaba ninguna contraprestación en los términos de la combinación. Por consiguiente, aunque la ausencia de contraprestación puede sugerir que la esencia económica de la combinación es la de una fusión, esto no es por sí mismo concluyente y otros factores también necesitan tenerse en cuenta.
- EI61. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, el Departamento de Educación destaca que la combinación del sector público tiene lugar bajo control común. La combinación fue dirigida por el gobierno provincial. Esto proporciona evidencia de que, la decisión última de si tenía lugar la combinación, y los términos de ésta, se determinan por el gobierno provincial, la entidad controladora. Esto proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación es una fusión.
- EI62. Teniendo estos factores juntos, el Departamento de Educación considera que la combinación del sector público debe clasificarse como una fusión. Al

tomar esta decisión, el hecho de que la combinación del sector público tenga lugar bajo control común se considera que es el factor más significativo al determinar la esencia económica de la combinación.

Escenario 6: Combinación de una entidad del sector público con una organización sin ánimo de lucro

EI63. El siguiente diagrama ilustra la combinación de una entidad del sector público con una organización sin ánimo de lucro que proporciona servicios similares.



EI64. En este escenario, tiene lugar una combinación del sector público en la que la Organización sin ánimo de lucro I, una organización benéfica, que proporciona servicios paramédicos, acuerda de forma voluntaria combinarse con el Departamento de Salud para mejorar la prestación de servicios al público. Las operaciones de la Organización sin ánimo de lucro I están integradas con operaciones similares proporcionadas por el Departamento de Salud. Antes de la combinación, el Departamento de Salud ha proporcionado financiación a la Organización sin ánimo de lucro I. El Departamento de Salud satisface el costo de la transferencia de la titularidad de los activos y pasivos de la Organización sin ánimo de lucro I incurrido por los fideicomisarios de la entidad benéfica.

EI65. La combinación del Departamento de Salud y la Organización sin ánimo de lucro I es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el Departamento de Salud considera es si ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.

EI66. En este escenario, el Departamento de Salud obtiene:

- (m) el poder sobre la Organización sin ánimo de lucro I y sus operaciones;
- (n) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en las operaciones; y

- (o) la capacidad de utilizar su poder sobre las operaciones para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con esas operaciones.

EI67. El Departamento de Salud concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Organización sin ánimo de lucro I. El Departamento de Salud considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

EI68. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el Departamento de Salud destaca que la combinación no da lugar a una relación entidad controladora/entidad controlada entre el Departamento y la Organización sin ánimo de lucro I. Esto es congruente con una fusión y una adquisición.

EI69. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el Departamento de Salud destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. Aunque el departamento de Salud realice un pago a los fideicomisarios, esto es para compensarles por los costos incurridos al efectuar la combinación, no para compensarles por ceder su derecho a los activos netos de la Organización sin ánimo de lucro I. Aunque la Organización sin ánimo de lucro I tenga un Consejo de Fideicomisarios, estos individuos no tienen derecho a los activos netos de la operación. Esto significa que no hay parte con un derecho a los activos netos de la Organización sin ánimo de lucro I (es decir, no hay propietarios anteriores de la Organización sin ánimo de lucro I con participaciones en la propiedad cuantificables). Esto sugiere que la esencia económica de la combinación es una fusión. En este escenario, esto se confirma por el hecho de que el propósito de la combinación es mejorar la prestación de servicios al público.

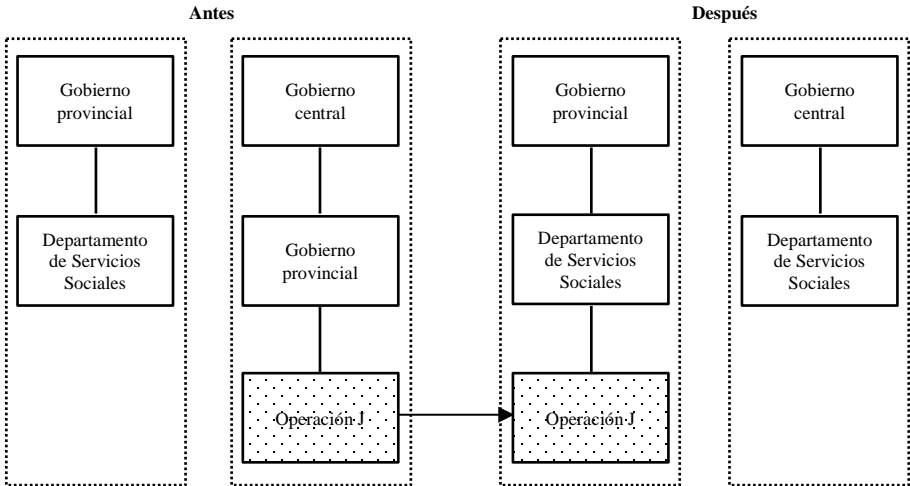
EI70. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, el Departamento de Salud destaca que la combinación del sector público era una combinación voluntaria. Por consiguiente, estos indicadores no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.

EI71. Tomando estos factores en su conjunto, el Departamento de Salud considera que la combinación del sector público debe clasificarse como una fusión. Al tomar esta decisión, el Departamento de Salud considera la ausencia de contraprestación porque ninguna parte con un derecho a los activos netos de una operación es el factor más significativo al determinar la esencia económica de la combinación. En este escenario, esta opinión se refuerza por el hecho de que el Consejo de Fideicomisarios cede de forma voluntaria el

control sobre las operaciones para mejorar la prestación de servicios al público.

Escenario 7: Transferencia de una operación entre nivel de la administración

EI72. El siguiente diagrama ilustra la transferencia de una operación entre niveles de la administración.



EI73. En este escenario el gobierno central adopta una política de delegar la responsabilidad de algunos servicios sociales al gobierno provincial. Por consiguiente, propone transferir la Operación J, que proporciona servicios de atención en el hogar, desde el Departamento de Servicios Sociales del gobierno central al Departamento de Servicios Sociales del gobierno provincial. El gobierno provincial apoya la política y acuerda aceptar la Operación J. La Operación J tiene activos netos por 1.000 u.m.². No hay transferencia de contraprestación por el gobierno provincial al gobierno central. Sin embargo, el acuerdo de transferencia impone una obligación sobre el gobierno provincial de continuar proporcionando servicios de atención en el hogar por un mínimo de 10 años. La Operación J no recupera todos sus costos con tarifas; el gobierno provincial, por ello, asume la responsabilidad de proporcionar recursos para cubrir el déficit. Después de la transferencia, el gobierno provincial gestiona la Operación J como una entidad independiente (es decir, existe una relación entidad controladora/entidad controlada entre el gobierno provincial y la Operación J), aunque tenga previsto integrar la operación con sus otras operaciones en una fecha posterior, que eliminaría esta relación.

² En este ejemplo, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

- EI74. La transferencia de la Operación J es una combinación del sector público que necesitará presentarse en los estados financieros del gobierno provincial y en los del Departamento de Servicios Sociales del gobierno provincial. Puesto que el análisis requerido será el mismo para ambas entidades, este ejemplo usa el término gobierno provincial para referirse a las dos entidades.
- EI75. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el gobierno provincial considera es si ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI76. En este escenario, el gobierno provincial obtiene:
- (p) poder sobre la Operación J;
 - (q) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Operación J; y
 - (r) la capacidad de utilizar su poder sobre la Operación J para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con éstas.
- EI77. El gobierno provincial concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Operación J. El gobierno provincial considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI78. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el gobierno provincial destaca que la combinación da lugar a una relación entidad controladora/entidad controlada entre el gobierno provincial y la Operación J. Esto es incongruente con la esencia económica de una fusión.
- EI79. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el gobierno provincial destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. Sin embargo, el acuerdo de transferencia requiere que el gobierno provincial continúe proporcionando los servicios. Puesto que la Operación J no recupera todos sus costos con tarifas, el gobierno provincial necesitará proporcionar los recursos necesarios para cubrir el déficit. El gobierno provincial considera que el costo de proporcionar los servicios por el periodo acordado de 10 años es probable que sea aproximadamente igual al valor de los activos netos recibidos. Por ello, considera que un participante del mercado estimaría el valor razonable de la Operación J en cero (con la obligación de proporcionar servicios por 10 años). Aunque no se transfiere contraprestación, esto refleja el valor razonable de la combinación. Por consiguiente, el gobierno provincial concluye que los indicadores relacionados con la contraprestación no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.

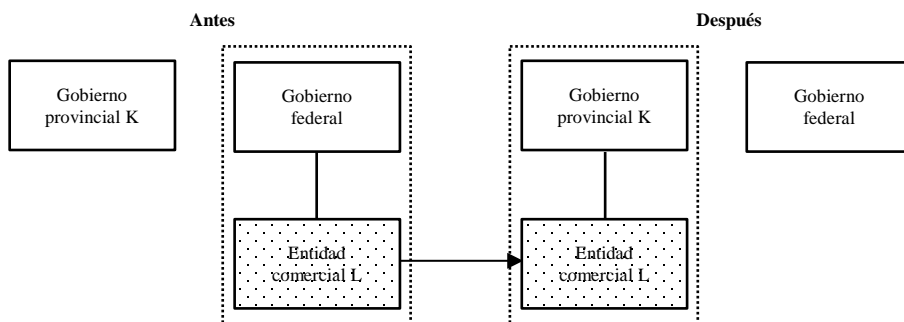
- EI80. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, el gobierno provincial destaca que la combinación del sector público era una combinación voluntaria. Por consiguiente, estos indicadores no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.
- EI81. Considerando estos factores en conjunto, el gobierno provincial concluye que no hay evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una fusión, y que la combinación del sector público debería, por ello, clasificarse como una adquisición.

Escenario 7: Variación

- EI82. En el escenario 7, el gobierno provincial considera que un participante del mercado estimaría el valor razonable de la Operación J en cero (con la obligación de proporcionar servicios por 10 años). Esta es la razón de que no se pague ninguna contraprestación. En esta variación, la Operación J se supone que cubre sus costos con sus tarifas. Por consiguiente, un participante del mercado estimaría el valor razonable de la Operación J en cero (con la obligación de proporcionar servicios por 10 años).
- EI8.3 En estas circunstancias, el hecho de que la combinación no incluya el pago de una contraprestación que pretenda compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación puede proporcionar evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI84. Al determinar la clasificación de la combinación del sector público, el gobierno provincial considera qué factor o factores son los más significativos. El gobierno provincial considera el hecho de que ha obtenido el control de la Operación J y el hecho de que la combinación no implica la integración de sus operaciones y las de la Operación J sean los factores más significativos al determinar la esencia económica de la combinación. Esto sugiere que la combinación debe clasificarse como una adquisición. Los indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones apoyan esta clasificación; solo los indicadores relacionados con la contraprestación sugieren que la esencia económica de la combinación pueda ser una fusión. El gobierno provincial, por ello, clasifica la combinación como una adquisición.

Escenario 8: Transferencia de una entidad comercial entre niveles de gobierno

- EI85. El siguiente diagrama ilustra la transferencia de una entidad comercial entre niveles de gobierno.

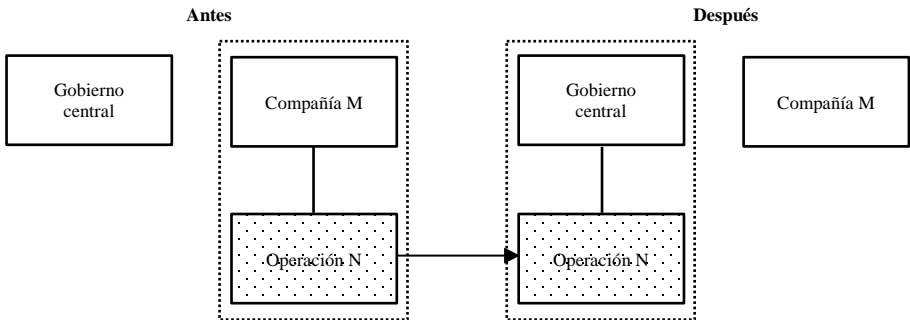


- EI86. En este escenario, el gobierno federal acuerda transferir la Entidad comercial L al Gobierno provincial K. El Gobierno provincial K paga la contraprestación al Gobierno federal con respecto a la transferencia. Después de la combinación, el Gobierno provincial K opera la Entidad comercial L como una entidad de mercado independiente.
- EI87. La transferencia de la Entidad comercial L es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el Gobierno provincial K considera es si ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI88. En este escenario, el Gobierno provincial K obtiene:
- (s) el poder sobre la Entidad comercial L y sus operaciones;
 - (t) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en las operaciones; y
 - (u) la capacidad de utilizar su poder sobre las operaciones para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con esas operaciones.
- EI89. El Gobierno provincial K concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Entidad comercial L. El Gobierno provincial K considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI90. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el Gobierno provincial K destaca que la combinación da lugar a una relación entidad controladora/entidad controlada entre el gobierno provincial y la Entidad comercial L. Esto es incongruente con la esencia económica de una fusión. El Gobierno provincial K también destaca que la combinación tiene esencia comercial, lo que sugiere una adquisición.

- EI91. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el Gobierno provincial K destaca que la combinación del sector público incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. El Gobierno provincial K concluye que los indicadores relacionados con la contraprestación no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.
- EI92. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, el Gobierno provincial K destaca que la combinación del sector público era una combinación voluntaria. Por consiguiente, estos indicadores no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.
- EI93. Considerando estos factores en conjunto, el Gobierno provincial K concluye que no hay evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una fusión, y que la combinación del sector público debería, por ello, clasificarse como una adquisición.

Escenario 9: Compra de una operación del sector privado

- EI94. El siguiente diagrama ilustra la compra de una operación del sector privado por una entidad de sector público.



- EI95. En este escenario, el gobierno central compra la Operación N de la Compañía M. El gobierno central paga el valor de mercado de la Operación N, y la Compañía M actúa voluntariamente. Después de la compra, la Operación N se gestiona como una entidad independiente en condiciones de mercado.
- EI96. La compra de la Operación N es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el gobierno central considera es si ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI97. En este escenario, el gobierno central obtiene:

- (v) poder sobre la Operación N;

- (w) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Operación N; y
- (x) la capacidad de utilizar su poder sobre la Operación N para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con éstas.

EI98. El gobierno central concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Operación N. El gobierno central considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

EI99. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el gobierno central destaca que la combinación da lugar a una relación entidad controladora/entidad controlada entre el gobierno central y la Operación N. Esto es incongruente con la esencia económica de una fusión. El gobierno central también destaca que la combinación tiene esencia comercial, lo que sugiere una adquisición.

EI100. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el gobierno central destaca que la combinación del sector público incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. El gobierno central concluye que los indicadores relacionados con la contraprestación no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.

EI101. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, el gobierno central destaca que la combinación del sector público era una combinación voluntaria. Por consiguiente, estos indicadores no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.

EI102. Considerando estos factores en conjunto, el gobierno central concluye que no hay evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una fusión, y que la combinación del sector público debería, por ello, clasificarse como una adquisición.

Escenario 9: Variación

EI103. En el escenario 9: La Compañía M realiza la transacción de forma voluntaria. En esta variación, el gobierno central nacionaliza la Operación N a través de la compra obligatoria. La compra todavía se efectúa a valor de mercado de la Operación N.

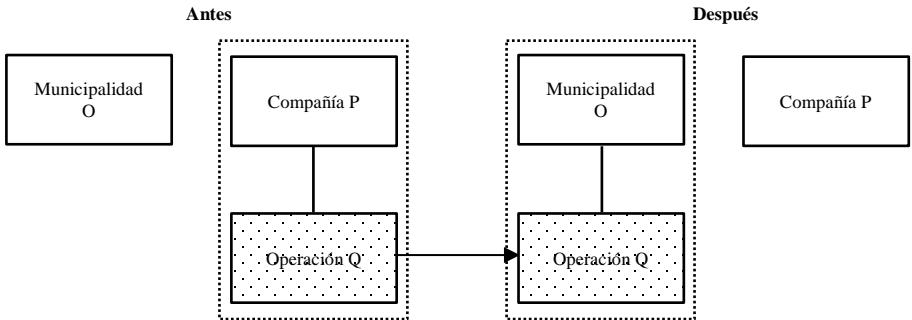
EI104. El cambio de una transacción voluntaria a una compra obligatoria no afecta las evaluaciones de control o los indicadores relacionados con la contraprestación.

EI105. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, el gobierno central destaca que la Compañía M no actúa de forma voluntaria. El hecho de que el gobierno central (una parte de la combinación) pueda imponer la combinación del sector público sobre la Compañía M proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una adquisición.

EI106. Por consiguiente, el gobierno central clasifica la combinación del sector público como una adquisición.

Escenario 10: Compra en condiciones muy ventajosas

EI107. El siguiente diagrama ilustra una compra en condiciones muy ventajosas por una entidad del sector público.



EI108. En este escenario, la Municipalidad O compra la Operación Q de la Compañía P en condiciones muy ventajosas. La Compañía P pretende vender la Operación Q rápidamente para liberar efectivo para sus otras operaciones, y está deseando aceptar un precio por debajo del valor de mercado de la Operación Q para hacer antes la venta. Al realizar la venta en condiciones desfavorables, la Compañía P actúa de forma voluntaria. Después de la compra, la Operación N se gestiona como una entidad independiente en condiciones de mercado.

EI109. La compra en condiciones muy ventajosas de la Operación Q es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que la Municipalidad Q considera es si ha obtenido el control el control de las operaciones como resultado de la combinación.

EI1110. En este escenario, la Municipalidad O obtiene:

- (y) poder sobre la Operación Q;
- (z) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Operación Q; y

- (aa) La capacidad de utilizar su poder sobre la Operación Q para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con éstas.

EI111. La Municipalidad O concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Operación Q. La Municipalidad O considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

EI112. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, la Municipalidad O destaca que la combinación da lugar a una relación entidad controladora/entidad controlada entre la Municipalidad O y la Operación Q. Esto es incongruente con la esencia económica de una fusión. La Municipalidad O también destaca que la combinación tiene esencia comercial (aun cuando el precio pagado estuviera por debajo del precio de mercado de la Operación Q), lo que sugiere una adquisición.

EI113. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, la Municipalidad O destaca que la combinación del sector público incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación aun cuando ese precio estuviera por debajo del valor de mercado. La Compañía P acepta de forma voluntaria un precio menor por una venta rápida, y el objeto de la contraprestación pagada fue proporcionar a la Compañía P el nivel de compensación por ceder su derecho a los activos netos de la Operación Q que estaba deseando aceptar. La Municipalidad O concluye que los indicadores relacionados con la contraprestación no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.

EI114. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, la Municipalidad O destaca que la combinación del sector público era una combinación voluntaria. Por consiguiente, estos indicadores no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.

EI115. Considerando estos factores en conjunto, la Municipalidad O concluye que no hay evidencia de la que esencia económica de la combinación sea la de una fusión, y que la combinación del sector público debería, por ello, clasificarse como una adquisición.

Escenario 10: Variación

EI116. En el escenario 10, la Compañía P realiza la transacción de forma voluntaria. En esta variación, la Municipalidad O se hace con la Operación N a través de la compra obligatoria. La compra todavía se efectúa a un precio por debajo del valor de mercado de la Operación Q. La Compañía P no habría vendido la Operación Q a un precio por debajo de mercado de forma voluntaria.

EI117. El cambio de una transacción voluntaria a una compra obligatoria no afecta la evaluación del control.

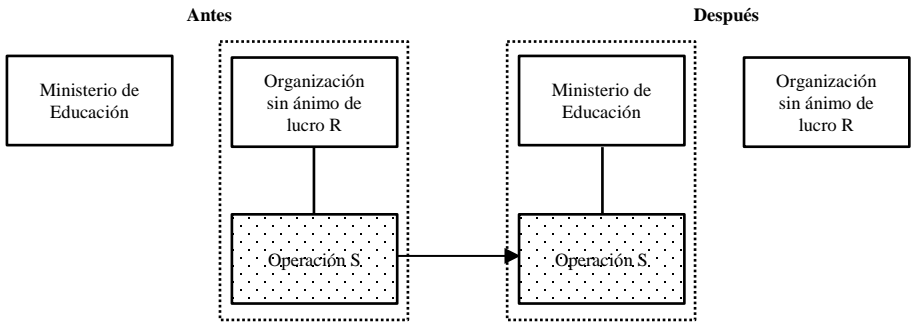
EI118. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, la Municipalidad O destaca que la combinación del sector público incluye la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. Sin embargo, el nivel de compensación es menor que el que la Compañía P hubiera aceptado de forma voluntaria. Por consiguiente, estos indicadores proporcionan solo una evidencia débil de que la esencia económica de la combinación es la de una adquisición, y se basará más en otros factores.

EI119. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, la Municipalidad O destaca que la Compañía P no actúa de forma voluntaria. El hecho de que la Municipalidad O (una parte de la combinación) pueda imponer la combinación del sector público sobre la Compañía P proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una adquisición.

EI120. Teniendo en cuenta todos los factores, la Municipalidad O clasifica la combinación del sector público como una adquisición.

Escenario 11: Operaciones donadas

EI121. El siguiente diagrama ilustra la recepción de una operación donada por una entidad de sector público.



EI122. En este escenario, la Organización sin ánimo de lucro R, una organización benéfica que proporciona servicios de educación, transfiere sin costo de forma voluntaria la Operación S, una escuela, al Ministerio de Educación. La Organización sin ánimo de lucro R hace esto porque considera que dará lugar a mejores servicios al público, y le permitirá cumplir sus objetivos.

EI123. La donación de la Operación S es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el Ministerio de Educación considera es si ha obtenido el control el control de las operaciones como resultado de la combinación.

EI124. En este escenario, el Ministerio de Educación obtiene:

- (bb) poder sobre la Operación S;
- (cc) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Operación S; y
- (dd) la capacidad de utilizar su poder sobre la Operación S para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con éstas.

EI125. El Ministerio de Educación concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Operación S. El Ministerio de Educación considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

EI126. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el Ministerio de Educación destaca que la combinación tiene esencia comercial (aun cuando no se haya pagado precio por la Operación S), lo que sugiere una adquisición.

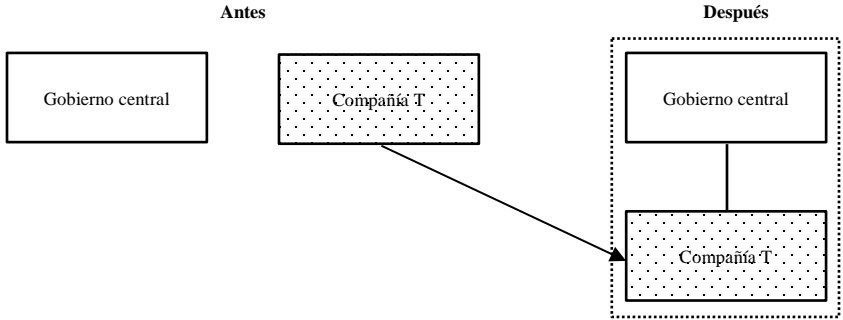
EI127. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el Ministerio de Educación destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. Sin embargo, la razón para esto es que la Organización sin ánimo de lucro R voluntariamente cedió sus derechos. La situación es similar a la de una compra en condiciones muy ventajosas. En una compra en condiciones muy ventajosas, un vendedor puede estar deseando aceptar un precio por debajo del valor de mercado si esto satisface sus necesidades, por ejemplo al permitir una venta rápida. Con una operación donada, el propietario anterior está deseando transferir la operación sin contraprestación a la contraparte que prefiera. En este escenario, la Organización sin ánimo de lucro R está deseando transferir la Operación S al Ministerio de Educación porque esto proporcionará mejores servicios al público. Por consiguiente, el Ministerio de Educación concluye que los indicadores de la contraprestación no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.

EI128. Al considerar los indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones, el Ministerio de Educación destaca que la combinación del sector público era una combinación voluntaria. Por consiguiente, estos indicadores no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.

EI129. Considerando estos factores en conjunto, el Ministerio de Educación concluye que no hay evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una fusión, y que la combinación del sector público debería, por ello, clasificarse como una adquisición.

Escenario 12: Nacionalización de una operación del sector privado por embargo forzoso

EI130. El siguiente diagrama ilustra la nacionalización de una entidad del sector privado por una entidad de sector público mediante un embargo forzoso.



EI131. En este escenario, el gobierno central nacionaliza la Compañía T a través de la legislación. El gobierno central no paga ninguna contraprestación a los accionistas de la Compañía T. Después de la compra, la Operación N se gestiona como una entidad independiente en condiciones de mercado.

EI132. La nacionalización de la Compañía T es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el gobierno central considera es si ha obtenido el control el control de las operaciones como resultado de la combinación.

EI133. En este escenario, el gobierno central obtiene:

- (ee) poder sobre la Compañía T;
- (ff) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Compañía T; y
- (gg) La capacidad de utilizar su poder sobre la Compañía T para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con ésta.

EI134. El gobierno central concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Compañía T. El gobierno central considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

EI135. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el gobierno central destaca que la combinación da lugar a una relación entidad controladora/entidad controlada entre el gobierno central y la Compañía T. Esto es incongruente con la esencia económica de una fusión. El gobierno central también destaca que, privando a los anteriores accionistas de sus

derechos sobre la Compañía T, la combinación tiene esencia comercial, lo que sugiere una adquisición.

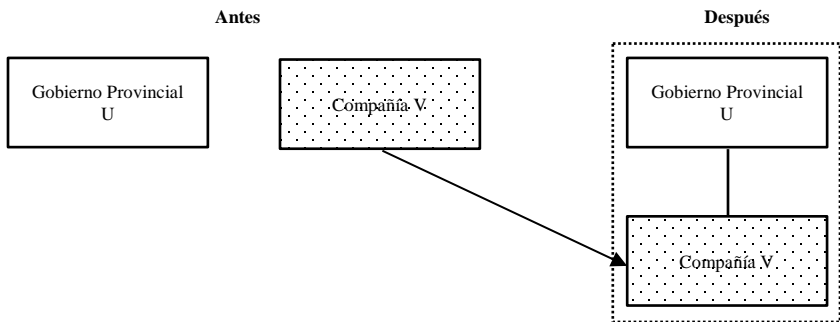
EI136. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el gobierno central destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. Sin embargo, los anteriores accionistas de la Compañía T han visto sus derechos extinguidos de forma obligatoria, lo que proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una adquisición. El gobierno central concluye que los indicadores relacionados con la contraprestación no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.

EI137. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, el gobierno central destaca que la Compañía T no actúa de forma voluntaria. El hecho de que el gobierno central (una parte de la combinación) pueda imponer la combinación del sector público sobre la Compañía T proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una adquisición.

EI138. Considerando estos factores en conjunto, el gobierno central concluye que no hay evidencia de la que esencia económica de la combinación sea la de una fusión, y que la combinación del sector público debería, por ello, clasificarse como una adquisición.

Escenario 13: Nacionalización de una operación del sector privado por rescate

EI139. El siguiente diagrama ilustra la nacionalización de una entidad del sector privado por una entidad de sector público mediante un rescate.



EI140. En este escenario, el gobierno provincial U nacionaliza la Compañía V a través de legislación como consecuencia de un rescate. Antes de la nacionalización, la Compañía V estaba en dificultades financieras. El gobierno provincial U no paga ninguna contraprestación a los accionistas de la Compañía V, pero asume sus pasivos netos. Después de la compra, la

Operación N se gestiona como una entidad independiente y separada en condiciones de mercado.

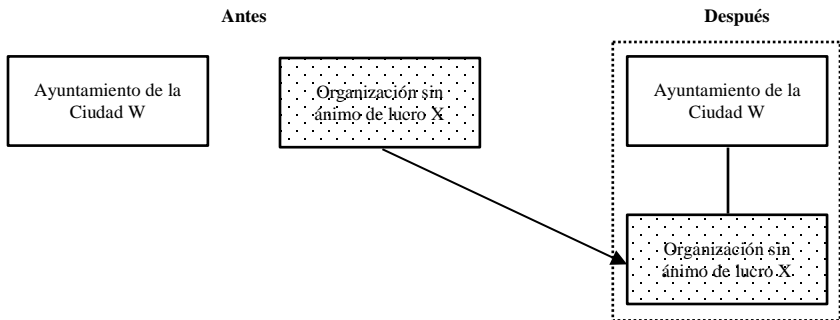
- EI141. La nacionalización de la Compañía V es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el Gobierno provincial U considera es si ha obtenido el control el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI142. En este escenario, el Gobierno provincial U obtiene:
- (hh) poder sobre la Compañía V;
 - (ii) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Compañía V; y
 - (jj) la capacidad de utilizar su poder sobre la Compañía V para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con ésta.
- EI143. El Gobierno provincial U concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Compañía V. El Gobierno provincial U considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI144. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el Gobierno provincial U destaca que la combinación da lugar a una relación entidad controladora/entidad controlada entre el Gobierno provincial U y la Compañía V. Esto es incongruente con la esencia económica de una fusión. El Gobierno provincial U también destaca que, asumiendo pasivos netos de la Compañía V, la combinación tiene esencia comercial, lo que sugiere una adquisición.
- EI145. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el Gobierno provincial U destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. Sin embargo, la Compañía V tiene pasivos netos que son asumidos por el Gobierno provincial U como parte de la combinación. La ausencia de contraprestación refleja el valor razonable de la Compañía V en lugar de sugerir que la esencia económica de la combinación es la de una adquisición. El Gobierno provincial U concluye que los indicadores relacionados con la contraprestación no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.
- EI146. Al considerar los indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones, el Gobierno provincial U destaca que la Compañía V no actúa de forma voluntaria. El hecho de que el Gobierno provincial U (una parte de la combinación) pueda imponer la combinación del sector público sobre la

Compañía V proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una adquisición.

EI147. Considerando estos factores en conjunto, el Gobierno provincial U concluye que no hay evidencia de la que esencia económica de la combinación sea la de una fusión, y que la combinación del sector público debería, por ello, clasificarse como una adquisición.

Escenario 14: Nacionalización de una organización sin fines lucrativos por rescate

EI148. El siguiente diagrama ilustra la nacionalización de una organización sin fines lucrativos por una entidad de sector público mediante un rescate.



EI149. En este escenario, el ayuntamiento de la Ciudad W nacionaliza la Organización sin ánimo de lucro X (una entidad benéfica) como resultado de un rescate voluntario. Antes de la nacionalización, la Organización sin ánimo de lucro X estaba en dificultades financieras y solicitó ayuda a la Ciudad W. El ayuntamiento de la Ciudad W asume los pasivos netos de la Organización sin ánimo de lucro X. Después de la compra, la Organización sin ánimo de lucro X se gestiona de como una entidad independiente en condiciones de mercado.

EI150. La nacionalización de la Organización sin ánimo de lucro X es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el ayuntamiento de la Ciudad W considera es si ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.

EI151. En este escenario, el ayuntamiento de la Ciudad W obtiene:

- (kk) poder sobre la Organización sin ánimo de lucro X;
- (ll) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Organización sin ánimo de lucro X; y
- (mm) la capacidad de utilizar su poder sobre la Organización sin ánimo de lucro X para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con ésta.

- EI152. El ayuntamiento de la Ciudad W concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Organización sin ánimo de lucro X. El ayuntamiento de la Ciudad W considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI153. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el ayuntamiento de la Ciudad W destaca que la combinación da lugar a una relación de entidad controladora/entidad controlada entre el ayuntamiento de la Ciudad W y la Organización sin ánimo de lucro X. Esto es incongruente con la esencia económica de una fusión. El ayuntamiento de la Ciudad W también destaca que, asumiendo pasivos netos de la Organización sin ánimo de lucro X, la combinación tiene esencia comercial, lo que sugiere una adquisición.
- EI154. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el ayuntamiento de la Ciudad W destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. Esto es porque no existe parte con un derecho a los activos netos de la Organización sin ánimo de lucro X (es decir, no existe un propietario anterior) ya que los fideicomisarios no tienen derecho a los activos netos. Esto proporcionaría habitualmente evidencia de que la esencia económica de la combinación es una fusión. Sin embargo, en este escenario la Organización sin ánimo de lucro X tiene pasivos netos que son asumidos por el ayuntamiento de la Ciudad W como parte de la combinación. Asumiendo los pasivos netos, el ayuntamiento de la Ciudad W libera a los fideicomisarios de la Organización sin ánimo de lucro X de la responsabilidad de liquidar los pasivos, lo que es análogo al pago de la contraprestación. Por ello, el ayuntamiento de la Ciudad W concluye que los indicadores relacionados con la contraprestación no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.
- EI155. Al considerar los indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones, el ayuntamiento de la Ciudad W destaca que la Organización sin ánimo de lucro X inició voluntariamente una combinación. El ayuntamiento de la Ciudad W concluye que los indicadores relacionados con la toma de decisiones no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.
- EI156. Considerando estos factores en conjunto, el ayuntamiento de la Ciudad W concluye que no hay evidencia de la que esencia económica de la combinación sea la de una fusión, y que la combinación del sector público debería, por ello, clasificarse como una adquisición.

Contabilización de las fusiones

Eliminación de las transacciones entre las operaciones que se combinan - Préstamos

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 22 y GA51 y GA52 de la NICSP 40

- EI157. El siguiente ejemplo ilustra el proceso de eliminación de un préstamo entre dos operaciones que se combinan que no están bajo control común.
- EI158. El 30 de junio de 20X5, se forma la Entidad Resultante (ER) por fusión de dos municipalidades, la Operación que se combina A (OCA) y la Operación que se combina B (OCB). Los cuatros años anteriores, OCA había proporcionado a OCB un préstamo a diez años a tasa de interés fija. El interés sobre el préstamo se paga anualmente, con el principal reembolsable al vencimiento.
- EI159. OCB ha experimentado recientemente dificultades financieras, y en la fecha de la fusión estaba en mora del pago de intereses. El importe en libros del pasivo financiero (el costo amortizado del préstamo) es sus estados financieros en la fecha de la fusión es de 260 u.m.
- EI160. Debido a la mora y al hecho de que OCB estaba experimentando dificultades financieras, OCA había contabilizado un deterioro de valor del préstamo. El importe en libros del activo financiero (el préstamo) es sus estados financieros en la fecha de la fusión es de 200 u.m.
- EI161. En la fecha de la fusión ER elimina el activo financiero recibido de OCA y el pasivo financiero asumido de OCB y los componentes de crédito de los activos netos/patrimonio por 60 u.m., la diferencia entre el importe en libros del activo financiero y el pasivo financiero asociado con el préstamo.

Eliminación de las transacciones entre las operaciones que se combinan - Transferencias

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 22 y GA51 y GA52 de la NICSP 40

- EI162. El siguiente ejemplo ilustra el proceso de eliminación de una transferencia entre dos operaciones que se combinan que no están bajo control común.
- EI163. El 30 de junio de 20X9, se forma la Entidad Resultante (ER) por fusión de dos agencias gubernamentales, la Operación que se combina A (OCA) y la Operación que se combina B (OCB). El 1 de enero de 20X9, OCA había facilitado a OCB una subvención de 700 u.m. a usar en la impartición de un número acordado de cursos de entrenamiento.

EI164. La subvención estaba sujeta a la condición de que se devolvería en proporción al número de cursos de entrenamiento no impartidos. En la fecha de la fusión, OCB había impartido la mitad del número de cursos acordados, y reconocido un pasivo de 350 u.m. con respecto a su obligación de desempeño, de acuerdo con la NICSP 23 *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*. Sobre la base de la experiencia pasada, OCA consideró que era más probable que OCB impartiera los cursos de entrenamiento. Por ello, no era probable que hubiera un flujo de recursos a OCA y ésta no reconoció un activo con respecto a la subvención, pero contabilizó la totalidad de las 700 u.m. como un gasto.

EI165. En la fecha de la fusión, la transacción se elimina. Deja de existir una obligación con un tercero. La entidad resultante no reconoce un pasivo por las 350 u.m., sino que reconoce este importe en los activos netos/patrimonio.

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

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

EI166. El siguiente ejemplo ilustra el proceso de ajuste de los importes en libros de los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan para cumplir las políticas contables de la entidad resultante en una fusión bajo control común.

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

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

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

Clase de activo	Importe en libros (u.m.)	Valoración (u.m.)	Ajuste (u.m.)
Terrenos	17.623	18.410	787
Construcciones	35.662	37.140	1,478
Vehículos	1.723	1.605	(118)

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

EI171. ER reconoce las partidas de propiedades, planta y equipo anteriormente controladas por OCB por sus importes en libros. De acuerdo con el párrafo 67 de la NICSP 17, ER revisará los valores residuales y vidas útiles de la planta y equipo anteriormente controlados por OCA y OCB al menos en cada fecha de presentación anual. Si las expectativas difieren de las estimaciones previas, ER contabilizará estos cambios como cambios en estimaciones contables, de acuerdo con las NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Condonaciones de deudas tributarias en una fusión

Ilustración de las consecuencias de la contabilización de condonaciones de impuestos en una fusión aplicando los párrafos 33, 34, GA57 y GA58 de la NICSP 40.

EI172. El ejemplo siguiente ilustra la contabilización de una fusión que no está bajo control común en la que el pasivo fiscal de la entidad resultante se condona como parte de los términos de la fusión.

EI173. El 1 de enero de 20X se forma la ER por una fusión de dos entidades del sector público, OCA y OCB. La combinación fue dirigida por el gobierno nacional. ER, OCA y OCB tienen las mismas políticas contables; no se requieren ajustes en los importes en libros de los activos y pasivos identificables de OCA y OCB para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante. En la fecha de la fusión, no hay importes pendientes entre OCA y OCB.

EI174. En sus estados de situación financiera a 1 de enero de 20X6, ER reconoce y mide los activos y pasivos de OCA y OCB a sus importes en libros en sus respectivos estados financieros en la fecha de la fusión:

Estado de situación financiera:	OCA (u.m.)	OCB (u.m.)	ER (u.m.)
Activos financieros	1.205	997	2,202
Inventario	25	42	67
Propiedades, planta y equipo	21.944	18.061	40,005
Activos intangibles identificables	0	3.041	3,041
Pasivos financieros	(22.916)	(22.020)	(44,936)
Pasivos fiscales	(76)	(119)	(195)
Total activos netos	182	2	184
Activos netos/patrimonio	182	2	184

EI175. Supóngase que los términos de la fusión incluyen al Ministerio de Finanzas (MF) (la autoridad fiscal) que condona el pasivo fiscal de ER. ER daría de baja en cuentas el pasivo fiscal y haría el ajuste a los activos netos/patrimonio. El estado de situación financiera a 1 de enero de 20X6 para ER sería el siguiente:

Estado de situación financiera:	ER (u.m.)
Activos financieros	2,202
Inventario	67
Propiedades, planta y equipo	40,005
Activos intangibles	3,041
Pasivos financieros	(44,936)
Pasivos fiscales	0
Total activos netos	379
Activos netos/patrimonio	379

EI176. El MF contabiliza la cuenta a cobrar fiscal de acuerdo con la NICSP 23 y reconocería un ajuste por el impuesto condonado.

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

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

- EI177. El siguiente ejemplo ilustra la contabilización del reconocimiento y medición de los componentes de los activos netos/patrimonio en una fusión.
- EI178. El 1 de junio de 20X4, se forma una nueva municipalidad ER por la fusión de las operaciones de OCA y OCB relacionadas con dos áreas geográficas de otras municipalidades, que no estaban anteriormente bajo control común.
- EI179. La OCB ha realizado anteriormente servicios para OCA por los cuales se pagaba 750 750 u.m. El pago estaba pendiente en la fecha de la fusión. Esta transacción formaba parte del importe en libros de los pasivos financieros de OCA y parte del importe en libros de los activos financieros de OCB.
- EI180. La OCA ha adoptado anteriormente una política contable de medir las propiedades, planta y equipo usando el modelo del costo. La OCB ha adoptado anteriormente una política contable de medir las propiedades, planta y equipo usando el modelo de la revaluación. La ER ha adoptado una política contable de medir las propiedades, planta y equipo usando el modelo de la revaluación. La ER obtiene una valoración independiente de las partidas de propiedades, planta y equipo anteriormente controladas por OCA. Como resultado, su valor en libros se incrementa en las partidas de propiedades, planta y equipo por 5.750 u.m. y realiza el correspondiente ajuste a los componentes de activos netos/patrimonio.
- EI181. Los importes en libros de los activos, pasivos y componentes de activos netos/patrimonio transferidos se resumen a continuación. Los ajustes para eliminar las transacciones entre OCA y OCB (véase el párrafo 22), y también se muestran los importes en libros para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante.

	OCA (u.m.)	OCB (u.m.)	Ajustes de eliminación (u.m.)	Ajustes de política contable (u.m.)	Saldos de apertura (u.m.) de ER
Activos financieros	11.248	17.311	(750)		27.809
Inventario	1.072	532			1.604
Propiedades, planta y equipo	5.663	12.171		5.750	23.584
Activos intangibles	0	137			137

	OCA (u.m.)	OCB (u.m.)	Ajustes de eliminación (u.m.)	Ajustes de política contable (u.m.)	Saldos de apertura (u.m.) de ER
Pasivos financieros	(18.798)	(20.553)	750		(38.601)
Total activos netos/ (pasivos)	(815)	9.598		5.750	14.533
Superávit de revaluación	0	6.939		5.750	12.689
los resultados acumulados (ahorro o desahorro)	(815)	2.659			1.844
Total activos netos/patrimo nio	(815)	9.598	0	5.750	14.533

EI182. De acuerdo con los párrafos 37 a 39 de la NICSP 40, la ER puede presentar los activos netos/patrimonio como un saldo de apertura único de 14.533 u.m. o como los componentes separados mostrados anteriormente.

EI183. Las otras municipalidades que, antes de la fusión, controlaban OCA y OCB darían de baja en cuentas los activos, pasivos y componentes de activos netos/patrimonio transferidos a ER de acuerdo con otras NICSP.

Periodo de medición en una fusión

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

EI184. Si la contabilización inicial de una fusión está incompleta al final del periodo contable en el que la fusión ocurre, el párrafo 40 de la NICSP 40 requiere que la entidad resultante reconozca en sus estados financieros los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta. Durante el periodo de medición, la entidad resultante reconoce ajustes a los importes provisionales necesarios para reflejar la información nueva obtenida sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de fusión y, que de conocerse, habrían afectado la medición de los importes reconocidos en esa fecha. El párrafo 43 de la NICSP 40 requiere que la entidad resultante reconozca estos ajustes como si la contabilización de la fusión hubiera sido finalizada en la

fecha de la fusión. Los ajustes del periodo de medición no se incluyen en el resultado (ahorro o desahorro).

EI185. Supóngase que ER está formada por la fusión de OCA y OCB (dos municipalidades que no estaban bajo control común antes de la fusión) a 30 de noviembre de 20X3. Antes de la fusión, OCA tenía una política contable de usar el modelo de revaluación para medir terrenos y edificios, mientras que la política contable de OCB fue medir terrenos y edificios usando el modelo del costo. La ER adopta una política contable de medir terrenos y edificios usando el modelo de revaluación, y pide una valoración independiente para los terrenos y edificios anteriormente controlados por OCB. Esta valoración no estaba completa en el momento en que ER autorizó la emisión de sus estados financieros para el año que termina el 31 de diciembre de 20X3. En sus estados financieros anuales de 20X3, ER reconoció valores provisionales para el terreno y edificios de 150.000 u.m. y 275.000 u.m. respectivamente. En la fecha de la fusión, los edificios tenían una vida útil restante de quince años. El terreno tenía una vida útil indefinida. Cuatro meses después de la fecha de la fusión, ER recibió la valoración independiente, que estimó que el valor del terreno en la fecha de la fusión es de 160.000 u.m. y el valor del edificio en la fecha de la fusión es de 365.000 u.m.

EI186. En sus estados financieros del año que termina el 31 de diciembre de 20X4, ER ajustó retroactivamente la información del año anterior 20X3 de la siguiente forma:

- (nn) El importe en libros del terreno a 31 de diciembre de 20X3 se incrementa en 10.000 u.m. Como el terreno tiene una vida útil indefinida, no se carga depreciación.
- (oo) El importe en libros del edificio a 31 de diciembre de 20X3 se incrementa en 89.500 u.m. Dicho ajuste se mide como el ajuste de valoración en la fecha de fusión de 90.000 u.m. menos la depreciación adicional que se hubiese reconocido si el activo hubiese sido reconocido a valor razonable desde dicha fecha (500 u.m. por un mes de depreciación).
- (pp) Se reconoce un ajuste de 100.000 u.m. en los activos netos/patrimonio a 31 de diciembre de 20X3.
- (qq) El gasto de depreciación para 20X3 se incrementa en 500 u.m.

EI187. De acuerdo con el párrafo 56 de la NICSP 40, ER revela:

- (rr) En sus estados financieros de 20X3, que la contabilización inicial de la fusión no ha sido finalizada porque la valoración del terreno y edificios anteriormente controlados por OCB no ha sido todavía recibida.

- (ss) En sus estados financieros de 20X4, los importes y explicaciones de los ajustes de los valores provisionales reconocidos durante el periodo actual sobre el que se informa. Por ello, ER revela que la información comparativa de 20X3 se ajusta retroactivamente para incrementar el valor del terreno y edificios en 99.500 u.m. (100.000 u.m. en la fecha de la fusión), un incremento en el gasto por depreciación de 500 u.m. y un incremento en los activos netos/patrimonio de 100.000 u.m.

Medición posterior de una transferencia recibida por una operación que se combina sobre la base de los criterios que pueden cambiar como resultado de una fusión

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 48 y GA61 a GA63 de la NICSP 40.

EI188. El siguiente ejemplo ilustra la contabilización posterior de transferencias recibidas por una operación que se combina sobre la base de los criterios que pueden cambiar como resultado de una fusión.

EI189. El 1 de enero de 20X3, un gobierno nacional proporciona una subvención anual a los municipios si el promedio de los ingresos de los hogares está por debajo de un umbral. El 1 de junio de 20X3 se forma una nueva municipalidad por la fusión de dos municipalidades existentes, OCA y OCB. La OCA había recibido anteriormente una subvención de 1.000 u.m. sobre la base de los ingresos promedio de los hogares. La OCB no ha recibido subvención ya que el ingreso promedio de sus hogares era superior al umbral.

EI190. Después de la fusión el 1 de junio de 20X3, el ingreso promedio de los hogares de ER está por encima del umbral que el gobierno había establecido cuando asignó las subvenciones.

EI191. El 1 de julio de 20X3, el gobierno nacional requiere que ER devuelva una parte (200 u.m.) de la subvención anteriormente pagada a OCA. ER reconoce un pasivo y un gasto de 200 u.m. a 1 de julio de 20X3.

Requerimientos de información a revelar relacionados con fusiones

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

EI192. El siguiente ejemplo ilustra alguno de los requerimientos de información a revelar relacionados con las fusiones de la NICSP 40; no está basado en una transacción real. El ejemplo supone que ER es una municipalidad de nueva creación formada por la fusión de las anteriores municipalidades de OCA y OCB. La ilustración presenta la información a revelar en un formato de tabla para los requerimientos de información a revelar específicos ilustrados. Una nota al pie podría presentar mucha de la información a revelar ilustrada en un formato narrativo simple.

Referencia de párrafo

54(a) a (c) El 30 de junio de 20X2 se forma la ER por una fusión de anteriores municipalidades de OCA y OCB. Ni OCA ni OCB obtienen el control de ER en la fusión. La fusión fue mutuamente acordada por OCA y OCB y entró en vigor a través de legislación gubernamental. La fusión pretende reducir los costos a través de economías de escala, y proporcionar mejores servicios a los residentes.

54(d) **Importes reconocidos para cada clase principal de activos y pasivos transferidos a 30 de junio de 20X2**

	u.m.
Activos financieros	1.701
Inventario	5
Propiedades, planta y equipo	74.656
Activos intangibles	42
Pasivos financieros	(2.001)
Total activos netos	<u>74,403</u>

54(e) Los ajustes siguientes han sido realizados a los importes en libros de los activos y pasivos registrados por OCA y OCB a 30 de junio de 20X2 antes de la fusión:

	Importe original (u.m.)	Ajuste (u.m.)	Importe revisado (u.m.)
54(e)(i) Reexpresión de los activos financieros registrados por OCA para eliminar transacciones con OCB.	822	(25)	797

Referencia de párrafo

54(e)(i)	Reexpresión de los pasivos financieros registrados por OCB para eliminar transacciones con OCA.	(1.093)	25	(1,068)
54(e)(ii)	Reexpresión de propiedades, planta y equipo registrados por OCA para medir las partidas utilizando el modelo de revaluación	12.116	17.954	30,070

54(f)

Importes reconocidos en los Activos netos/patrimonio a 30 de junio de 20X2

	OCA (u.m.)	OCB (u.m.)	Ajuste (u.m.)	ER (u.m.)
Superávit de revaluación	0	18.332	17,954	36,286
Resultados (ahorro o desahorro) acumulados	12,047	26,070	0	38,117
Total activos netos/patrimonio	12,047	44,402	17,954	74,403

Referencia de párrafo

54(h) En el momento en que estos estados financieros fueron autorizados para su emisión, la última fecha de presentación para OCA y OCB fue el 31 de diciembre de 20X1. El ingreso y gasto, el resultado (ahorro o desahorro) para OCA y OCB desde el 1 de enero de 20X2 a la fecha de la fusión (30 de junio de 20X2), y los importes presentados por OCA y OCB para cada clase importante de activos y pasivos, y para los componentes de activos netos/patrimonio, se muestran a continuación:

	OCA (u.m.)	OCB (u.m.)
54(h)(i) Ingresos		
Impuesto sobre la propiedad	45.213	70.369
Ingresos por transacciones con contraprestación	2.681	25.377
Transferencias de otras entidades gubernamentales	32.615	19.345
Total ingresos	80,509	115,091
54(h)(i) Gastos		
Sueldos, salarios y beneficios a empleados	(51.263)	(68.549)
Subvenciones y otros pagos por transferencias	(18.611)	(26.445)

Referencia de párrafo

	Suministros y material para consumo	(7.545)	(13.391)
	Gastos por depreciación	(677)	(2.598)
	Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo	(17)	(33)
	Costos financieros	(2)	(3)
	Total de gastos	(78,115)	(111,019)
54(h)(i)	Resultado (ahorro o desahorro) para el periodo del 1 de enero de 20X2 al 30 de junio de 20X2	2,394	4,072

54(h)(ii)	Activos a 30 de junio de 20X2		
	Activos financieros	822	904
	Inventario	0	5
	Propiedades, planta y equipo	12,116	44,586
	Activos intangibles	42	0
	Total activo	12,980	45,495
54(h)(ii)	Pasivos a 30 de junio de 20X2		
	Pasivos financieros	(933)	(1,093)
	Pasivos totales	(933)	(1,093)
54(h)(iii)	Activos netos a 30 de junio de 20X2	12,047	44,402
	Activos netos/patrimonio a 30 de junio de 20X2		
	Superávit de revaluación	0	18,332
	Resultados acumulados (ahorro o desahorro)	12,047	26,070
	Total activos netos/patrimonio a 30 de junio de 20X2	12,047	44,402

Al considerar la información a revelar relacionada con una fusión, una entidad puede encontrar útil consultar el análisis de materialidad o importancia relativa de la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*.

Contabilización de las adquisiciones

Adquisiciones inversas

Ilustración de las consecuencias de reconocer una adquisición inversa al aplicar los párrafos GA66 a GA71 de la NICSP 40

EI193. Este ejemplo ilustra la contabilización de una adquisición inversa en la que la Entidad B, la entidad controlada legal, adquiere la Entidad A, la entidad que

emite instrumentos de patrimonio y, por ello, la entidad controladora legal, en una adquisición inversa a 30 de septiembre de 20X6. Este ejemplo no considera la contabilización de ningún efecto fiscal.

EI194. Los estados de situación financiera de la Entidad A y la Entidad B inmediatamente antes de la adquisición son:

	Entidad A (entidad controladora legal, operación adquirida a efectos contables) u.m.	Entidad B (entidad controlada legal, adquirente a efectos contables) u.m.
Activos corrientes	500	700
Activos no corrientes	<u>1.300</u>	<u>3.000</u>
Activos totales	<u>1.800</u>	<u>3.700</u>
Pasivos corrientes	300	600
Pasivos no corrientes	<u>400</u>	<u>1.100</u>
Pasivos totales	<u>700</u>	<u>1.700</u>
Patrimonio		
Resultados acumulados (ahorro o desahorro)	800	1.400
Capital emitido		
100 acciones ordinarias	300	
60 acciones ordinarias		600
Total patrimonio	<u>1.100</u>	<u>2.000</u>
Total pasivos y patrimonio	<u>1.800</u>	<u>3.700</u>

EI195. Este ejemplo también utiliza la siguiente información:

- (tt) El 30 de septiembre de 20X6, la Entidad A emite 2,5 acciones para intercambiar por cada acción ordinaria de la Entidad B. El único

accionista de la Entidad B, un gobierno, cambia sus acciones de la Entidad B. Por tanto, la Entidad A emite 150 acciones ordinarias a cambio de las 60 acciones ordinarias de la Entidad B.

- (uu) El valor razonable de cada acción ordinaria de la Entidad B a 30 de septiembre de 20X6 es 40 u.m. El precio de mercado cotizado de las acciones ordinarias de la Entidad A en esa fecha es 16 u.m.
- (vv) Los valores razonables de los activos y pasivos identificables de la Entidad A el 30 de septiembre de 20X6 son los mismos que sus importes en libros, excepto que el valor razonable de los activos no corrientes de la Entidad A el 30 de septiembre de 20X6 es 1.500 u.m.

Cálculo del valor razonable de la contraprestación transferida

EI196. Como consecuencia de la emisión por la Entidad A (controladora legal, entidad contable adquirida) de 150 acciones ordinarias, el accionista de la Entidad B (el gobierno) posee el 60 por ciento de las acciones emitidas por la entidad combinada (es decir, 150 acciones de las 250 emitidas). El 40 por ciento restante es poseído por los accionistas de la Entidad A. Si la adquisición hubiera tomado la forma de la emisión por la Entidad B de acciones ordinarias adicionales para los accionistas de la Entidad A a cambio de sus acciones ordinarias de A, la Entidad B habría tenido que emitir 40 acciones para que la relación de participación en la propiedad de la entidad combinada fuera la misma. El accionista de la Entidad B (el gobierno) poseería 60 de las 100 acciones emitidas de la Entidad B—60 por ciento de la entidad combinada. En consecuencia, el valor razonable de la contraprestación efectivamente transferida por la Entidad B y la participación del grupo en la Entidad A es 1.600 u.m. (40 acciones con un valor razonable por acción de 40 u.m.).

EI197. El valor razonable de la contraprestación efectivamente transferida debe basarse en la medida más fiable. En este ejemplo, el precio cotizado de las acciones de la Entidad A en el mercado principal (o más ventajoso) para las acciones proporciona un criterio más fiable para medir la contraprestación efectivamente transferida que el valor razonable de las acciones de la Entidad B, y la contraprestación se mide utilizando el precio de mercado de las acciones de la Entidad A—100 acciones con un valor razonable de 16 u.m. por acción.

Medición de la plusvalía

EI198. La plusvalía se mide como el exceso del valor razonable de la contraprestación efectivamente transferida (la participación del grupo de la Entidad A) sobre el importe neto de los activos y pasivos identificables reconocidos, de la siguiente forma:

	u.m.	u.m.
Contraprestación efectivamente transferida		1.600
Valores netos reconocidos de los activos y pasivos identificables de la Entidad A		
Activos corrientes	500	
Activos no corrientes	1.500	
Pasivos corrientes	(300)	
Pasivos no corrientes	<u>(400)</u>	<u>(1.300)</u>
Plusvalía		<u>300</u>

Estado de situación financiera consolidado a 30 de septiembre de 20X6

EI199. El estado consolidado de situación financiera inmediatamente después de la adquisición es:

	u.m.
Activos corrientes [700 u.m. + 500 u.m.]	1.200
Activos no corrientes [3.000 u.m. + 1.500 u.m.]	4.500
Plusvalía	<u>300</u>
Activos totales	<u>6.000</u>
Pasivos corrientes [600 u.m. + 300 u.m.]	900
Pasivos no corrientes [1.100 u.m. + 400 u.m.]	<u>1.500</u>
Pasivos totales	<u>2.400</u>
Patrimonio	
Resultados acumulados (ahorro o desahorro)	1.400
Capital emitido	
250 acciones ordinarias [600 u.m. + 1.600 u.m.]	<u>2.200</u>
Total patrimonio	<u>3.600</u>
Total pasivos y patrimonio	<u>6.000</u>

EI200. El importe reconocido en los estados financieros consolidados como participación en el patrimonio emitido (2.200 u.m.) se determina añadiendo el patrimonio emitido de la entidad controlada legal inmediatamente antes de la adquisición (600 u.m.) y el valor razonable de la contraprestación efectivamente transferida (1.600 u.m.). No obstante, la estructura de patrimonio que aparecerá en los estados financieros consolidados (es decir, el número y tipo de participaciones en el patrimonio emitidas) debe reflejar la estructura de patrimonio de la entidad controladora legal, incluyendo las participaciones en el patrimonio emitidas por la entidad controladora legal para llevar a cabo la combinación.

Participación no controladora

EI201. Supónganse los mismos datos anteriores, excepto que la Entidad B tiene más de un accionista y que solo se intercambian 56 de las 60 acciones ordinarias de la Entidad B. Debido a que la Entidad A emite 2,5 acciones a cambio de cada acción ordinaria de la Entidad B, la Entidad A emite solo 140 (en lugar de 150) acciones. Como resultado, los accionistas de la Entidad B poseen el 58,3 por cien de las acciones emitidas de la entidad combinada (es decir 140 acciones de las 240 emitidas). El valor razonable de la contraprestación transferida a la Entidad A, la operación adquirida a efectos contables, se calcula suponiendo que la contraprestación haya sido efectuada por la Entidad B emitiendo acciones ordinarias adicionales para los accionistas de la Entidad A a cambio de sus acciones ordinarias en la Entidad A. Esto es debido a que la Entidad B es la adquirente a efectos contables, y el párrafo GA67 de la NICSP 40 requiere que la adquirente mida la contraprestación intercambiada por la operación adquirida a efectos contables.

EI202. Al calcular el número de acciones que la Entidad B tendría que haber emitido, se excluye del cálculo la participación no controladora. El accionista mayoritario (el gobierno) posee 56 acciones de la Entidad B. Para que ello represente el 58,3 por cien de las participaciones en el patrimonio, la Entidad B tendría que haber emitido 40 acciones adicionales. El accionista mayoritario (el gobierno) poseería 56 de las 96 acciones emitidas de la Entidad B y, por ello, el 58,3 por cien de la entidad combinada. Como resultado, el valor razonable de la contraprestación transferida a la Entidad A, la operación adquirida a efectos contables, es 1.600 u.m. (es decir, 40 acciones, cada una con un valor razonable de 40 u.m.). Este es el mismo importe que cuando el único accionista de la Entidad B oferta las 60 acciones ordinarias para intercambio. El importe reconocido de las participaciones del grupo en la Entidad A, la operación adquirida a efectos contables, no cambia si algunos de los accionistas de la Entidad B no participan en el intercambio.

EI203. Las participaciones no controladoras están representadas por las cuatro de las 60 acciones de la Entidad B que no se intercambian por acciones de la Entidad A. Por ello, la participación no controladora es el 6,7 por cien. Las

participaciones no controladoras reflejan la participación proporcional de los accionistas no controladores en el importe en libros antes de la combinación de los activos netos de la Entidad B, la entidad controlada legal. Por ello, el estado consolidado de situación financiera se ajusta para mostrar una participación no controladora del 6,7 por cien del valor en libros de los activos netos de la Entidad B antes de la combinación (es decir, 134 u.m. o 6,7 por cien de 2.000 u.m.).

EI204. El estado consolidado de situación financiera a 30 de septiembre de 20X6, que refleja la participación no controladora, es el siguiente:

	u.m.
Activos corrientes [700 u.m. + 500 u.m.]	1.200
Activos no corrientes [3.000 u.m. + 1.500 u.m.]	4.500
Plusvalía	<u>300</u>
Activos totales	<u><u>6.000</u></u>
Pasivos corrientes [600 u.m. + 300 u.m.]	900
Pasivos no corrientes [1.100 u.m. + 400 u.m.]	<u>1.500</u>
Pasivos totales	<u><u>2.400</u></u>
Patrimonio	
Resultado (ahorro o desahorro) acumulado [1.400 u.m. × 93,3 por cien]	1.306
Capital emitido	
240 acciones ordinarias [560 u.m. + 1.600 u.m.]	2.160
Participación no controladora	<u>134</u>
Total patrimonio	<u><u>3.600</u></u>
Total pasivos y patrimonio	<u><u><u>6.000</u></u></u>

EI205. La participación no controladora de 134 u.m. tiene dos componentes. El primer componente es la reclasificación de las acciones de las participaciones no controladoras de las ganancias acumuladas de la entidad contable adquirente inmediatamente antes de la adquisición (1.400 u.m. x 6,7 por cien de 93,80 u.m.). El segundo componente representa la reclasificación de las acciones de las participaciones no controladoras del capital emitido por la entidad contable adquirente (600 u.m. x 6,7 por cien de 40,20 u.m.).

Activos intangibles identificables en una adquisición

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 64 a 68 y GA75 a GA84 de la NICSP 40

EI206. Los siguientes son ejemplos de activos intangibles identificados adquiridos en una adquisición. Algunos de los ejemplos pueden tener características de activos distintos a activos intangibles. La adquirente debería contabilizar esos activos de acuerdo con su sustancia. Los ejemplos no pretenden ser exhaustivos.

EI207. Los activos intangibles identificados que tienen una base de "acuerdo vinculante" son aquellos que surgen de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales). Los designados como que no tienen una base de "acuerdo vinculante" no surgen de acuerdos vinculantes pero son separables. Los activos intangibles identificados que tienen una base de acuerdo vinculante también pueden ser separables, pero la separabilidad no es una condición necesaria para que un activo cumpla el criterio acuerdo vinculante.

Activos intangibles relacionados con la mercadotecnia

EI208. Los activos intangibles relacionados con la mercadotecnia son utilizados principalmente en la mercadotecnia o promoción de los productos o servicios. Ejemplos de activos intangibles relacionados con la mercadotecnia son:

Clase	Base
Marcas, nombres comerciales, marcas de servicio, marcas colectivas y marcas con certificación	Acuerdo vinculante
Marca de vestidos (color, forma únicos o diseño completo únicos)	Acuerdo vinculante
Cabecera/Nombre de un periódico	Acuerdo vinculante
Nombres de dominios de Internet	Acuerdo vinculante
Acuerdos de no competencia	Acuerdo vinculante

Marcas, nombres comerciales, marcas de servicio, marcas colectivas y marcas con certificación

EI209. Las marcas son palabras, nombres, símbolos y otros instrumentos utilizados en las relaciones comerciales para indicar el origen de un producto y para distinguirlo de los productos de otros. Una marca de servicio identifica y distingue el origen de un servicio, en lugar de un producto. Las marcas colectivas identifican los productos o servicios de los miembros de un grupo.

Las marcas con certificación certifican la procedencia geográfica u otras características de un bien o servicio.

EI210. Las marcas, los nombres comerciales, las marcas de servicios, las marcas colectivas y las marcas con certificación, pueden estar protegidas legalmente a través de su registro en agencias gubernamentales, por su uso continuado en el comercio o por otros medios. Siempre que esté protegida legalmente a través de su registro u otros medios, una marca de cualquier tipo adquirida en una adquisición es un activo intangible que cumple el criterio del acuerdo vinculante. En otro caso, una marca de cualquier tipo adquirida en una adquisición puede reconocerse separadamente de la plusvalía, si el criterio de separabilidad se cumple, lo que normalmente sería así.

EI211. Los términos *marca* y *marca comercial*, generalmente utilizados como sinónimos de marcas comerciales y otras marcas, en terminología de mercadotecnia, para hacer referencia a un grupo de activos complementarios tales como una marca (o la marca de servicios) y están relacionados con el nombre de marca, las fórmulas, las recetas y la experiencia tecnológica. La NICSP 40 no impide a una entidad reconocer, como un único activo separadamente de la plusvalía, un grupo de activos intangibles complementarios normalmente referidos como una marca, si los activos que constituyen ese grupo tienen vidas útiles similares.

Nombres de dominios de Internet

EI212. El nombre de un dominio de Internet es una denominación alfanumérica única que se usa para identificar una dirección numérica particular de Internet. El registro del nombre del dominio crea una asociación entre el nombre y un computador designado en Internet para el periodo de registro. Dichos registros son renovables. Un nombre de dominio registrado adquirido en una adquisición cumple el criterio de acuerdo vinculante.

Usuario del servicio o activos intangibles relacionados con el cliente

EI213. Ejemplos de usuario del servicio o activos intangibles relacionados con el cliente son:

Clase	Base
Lista de usuarios de un servicio	Sin acuerdo vinculante
Órdenes o producción pendiente	Acuerdo vinculante
Acuerdos vinculantes con clientes y las correspondientes relaciones comerciales	Acuerdo vinculante
Relaciones con clientes que surgen a través de medios distintos a los acuerdos vinculantes	Sin acuerdo vinculante

Lista de usuarios de un servicio

EI214. Una lista de usuarios de un servicio consiste en información sobre los usuarios del servicio, tal como sus nombres e información de contacto. Una lista de usuarios de un servicio también puede estar en forma de base de datos que incluya otra información sobre los usuarios, tal como su historial de pedidos y información demográfica. Una lista de usuarios de un servicio no surge habitualmente de un acuerdo vinculante (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales). Sin embargo, las listas de usuarios de un servicio, a menudo, se alquilan o intercambian. Por ello, una lista de usuarios de un servicio adquirida en una adquisición normalmente cumple el criterio de separabilidad.

Órdenes o producción pendiente

EI215. Una orden o producción pendiente tiene su origen en acuerdos vinculantes tales como pedidos de compra o venta. Una orden o producción pendiente adquirida en una adquisición cumple el criterio de acuerdo contractual, incluso si las órdenes de compra o venta pueden ser canceladas.

Acuerdos vinculantes con clientes y las correspondientes relaciones comerciales

EI216. Si una entidad establece relaciones comerciales con sus clientes a través de acuerdos vinculantes, esas relaciones con los clientes surgen de derechos procedentes de acuerdos vinculantes. Por ello, los acuerdos vinculantes con clientes y las correspondientes relaciones con el cliente adquiridas en una adquisición cumplen el criterio de acuerdo vinculante, incluso si la confidencialidad u otros términos del acuerdo vinculante prohíben la venta o transferencia de un acuerdo vinculante por separado de la operación adquirida.

EI217. Un acuerdo vinculante con clientes y la relación comercial con esos clientes puede representar dos activos intangibles distintos. Las vidas útiles y el patrón de consumo con arreglo al cual se consumen los beneficios económicos de los activos pueden diferir.

EI218. Una relación comercial con clientes entre una entidad y sus clientes existe si (a) la entidad tiene información sobre el cliente y tiene contacto regular con él y (b) el cliente tiene la capacidad de mantener contacto directo con la entidad. Las relaciones comerciales con clientes cumplen el criterio de acuerdo vinculante, si una entidad tiene como práctica el establecimiento de acuerdos vinculantes con sus clientes, independientemente de si éstos existen en la fecha de adquisición. Las relaciones comerciales con clientes también pueden surgir a través de medios distintos de los acuerdos vinculantes, tales como contacto regular mediante representantes de ventas o servicios.

EI219. Tal como se destaca en EI215, una orden o una producción pendiente tiene su origen en acuerdos vinculantes tales como pedidos de compra o venta y es,

por ello, considerada también un derecho por acuerdo vinculante. Por consiguiente, si una entidad tiene unas relaciones comerciales con sus clientes a través de esos tipos de acuerdos vinculantes, las relaciones comerciales con los clientes también tienen su origen en derechos acuerdos vinculantes y, por ello, cumplen el criterio de acuerdo vinculante.

Ejemplos

El220. Los siguientes ejemplos ilustran el reconocimiento de un acuerdo vinculante con clientes y activos intangibles de una relación comercial con clientes adquiridos en una adquisición.

- (ww) La Entidad Adquirente (EA) adquiere una Entidad Objetivo (EO) en una adquisición el 31 de diciembre de 20X5. EO tiene un acuerdo de cinco años para suministrar bienes a Cliente. Ambas EO y EA creen que Cliente renovará el acuerdo de suministro al final del periodo del acuerdo vinculante actual. El acuerdo no se puede separar.

El acuerdo, sea cancelable o no, cumple el criterio de acuerdo vinculante. Adicionalmente, debido a que EO establece su relación con Cliente mediante un acuerdo vinculante, no solo el acuerdo en sí mismo, sino también la relación comercial de EO con Cliente cumple el criterio de acuerdo vinculante.

- (xx) EA adquiere EO en una adquisición el 31 de diciembre de 20X5. EO fabrica productos en dos líneas diferentes de negocio: productos deportivos y electrónicos. Cliente compra productos deportivos y electrónicos a EO. EO tiene un acuerdo vinculante con Cliente para ser su proveedor exclusivo de productos deportivos, pero no tiene un acuerdo vinculante para el suministro de productos electrónicos a Cliente. EO y EA creen que solo existe una relación comercial global entre EO y Cliente.

El acuerdo vinculante para ser suministrador exclusivo de Cliente de productos deportivos, sea cancelable o no, cumple el criterio de acuerdo vinculante. Además, dado que EO establece su relación con Cliente a través de un acuerdo vinculante, la relación comercial cumple el criterio de acuerdo vinculante. Puesto que EO tiene solo una relación comercial con Cliente, el valor razonable de dicha relación incorporará supuestos referentes a la relación de EO con Cliente relacionados tanto con los productos deportivos como electrónicos. Sin embargo, si EA determina que las relaciones comerciales con Cliente para productos deportivos y electrónicos se separan de cada una, EA evaluaría si la relación comercial para los productos electrónicos cumple el criterio de separabilidad para la identificación como un activo intangible.

- (yy) EA adquiere EO en una adquisición el 31 de diciembre de 20X5. EO hace negocios con sus clientes exclusivamente a través de pedidos de compra y venta. A 31 de diciembre 20X5, EO tiene pedidos de compra de sus clientes no cumplidos que afectan a un 60 por cien de sus clientes, siendo todos ellos clientes habituales. El otro 40 por cien de los clientes de la EO también son clientes habituales. Sin embargo, a 31 de diciembre 20X5, EO no tiene ninguna orden de compra abierta u otros acuerdos vinculantes con dichos clientes.

Independientemente de si son cancelables o no, las órdenes de compra del 60 por cien de los clientes de EO cumplen el criterio de acuerdo vinculante. Además, ya que EO tiene establecida su relación con el 60 por cien de sus clientes mediante acuerdos vinculantes, no solo las órdenes de compra, sino también las relaciones comerciales de EO cumplen el criterio de acuerdo vinculante. Dado que EO tiene como práctica el establecimiento de acuerdos vinculantes con el 40 por ciento restante de sus clientes, su relación con esos clientes también se origina mediante derechos procedentes de acuerdos vinculantes y, por ello, cumple el criterio de acuerdo vinculante, incluso aunque EO no tenga estos acuerdos con esos clientes a 31 de diciembre de 20X5.

- (zz) EA adquiere EO, una aseguradora, en una adquisición el 31 de diciembre de 20X5. EO tiene una cartera de seguros de automóviles anuales que pueden cancelarse por los asegurados.

Dado que EO establece sus relaciones con los asegurados mediante contratos de seguro, la relación comercial con los asegurados cumple el criterio de acuerdo vinculante. La NICSP 26 *Deterioro del Valor de los Activos* y la NICSP 31 *Activos Intangibles* son aplicables al activo intangible de la relación comercial con el cliente.

Relaciones con clientes que surgen a través de medios distintos a los acuerdos vinculantes

EI221. Una relación comercial con clientes adquirida en una adquisición que no surge de un acuerdo vinculante puede, en cualquier caso, ser identificable porque la relación se puede separar. Las transacciones de intercambio del mismo activo o un activo similar que indica que otras entidades han vendido o transferido, de otra forma, un tipo particular de relación que surge de vías distintas a los acuerdos vinculantes proporcionarían pruebas de que la relación se puede separar.

Activos intangibles relacionados con temas artísticos

EI222. Ejemplos de activos intangibles relacionados con temas artísticos son:

Clase	Base
Obras de teatro, óperas y ballet	Acuerdo vinculante
Libros, revistas, periódicos y cualquier otro trabajo literario	Acuerdo vinculante
Trabajos musicales tales como composiciones, letras de canciones o ritmos publicitarios	Acuerdo vinculante
Pinturas y fotografías	Acuerdo vinculante
Vídeos o material audiovisual, incluyendo películas, videos musicales o programas de televisión	Acuerdo vinculante

EI223. Los activos relacionados con temas artísticos en una adquisición son identificables si se originan por acuerdos vinculantes (incluyendo derechos de contratos) o derechos legales, como los proporcionados por los derechos de autor. El tenedor puede transferir un derecho de autor, en su conjunto a través de cesiones o en partes a través de un acuerdo de licencia. No se impide que una adquirente reconozca como un activo único a un activo intangible por derechos de autor y a cualquier cesión o acuerdo de licencia con él relacionado, siempre que tengan vidas útiles similares.

Activos intangibles basados en un acuerdo vinculante

EI224. Los activos intangibles basados en un acuerdo vinculante representan el valor de los derechos resultantes de acuerdos vinculantes. Los acuerdos vinculantes con clientes son un tipo de activo intangible basado en un acuerdo vinculante. Si los términos de un acuerdo vinculante originan un pasivo (por ejemplo, si las condiciones de un arrendamiento operativo o un acuerdo vinculante con un cliente no son favorables en términos del mercado), la adquirente lo reconoce como un pasivo asumido en la adquisición. Algunos ejemplos de activos intangibles basados en acuerdos vinculantes son:

Clase	Base
Licencias, regalías y acuerdos de conservación del status quo	Acuerdo vinculante
Acuerdos vinculantes de publicidad, construcción, gestión, servicios o suministro	Acuerdo vinculante
Acuerdos de arrendamiento (si la operación adquirida es el arrendatario o el arrendador)	Acuerdo vinculante
Permisos de construcción	Acuerdo vinculante

Clase	Base
Acuerdos de franquicias	Acuerdo vinculante
Derechos de operación y de difusión	Acuerdo vinculante
Acuerdos vinculantes de servicios, tales como acuerdos vinculantes de pago de intereses de la hipoteca	Acuerdo vinculante
Acuerdos vinculantes de empleo	Acuerdo vinculante
Derechos de uso tales como perforación, agua, aire, tala de madera y concesiones de rutas	Acuerdo vinculante

Acuerdos vinculantes de servicios, tales como acuerdos vinculantes de pago de intereses de la hipoteca

EI225. Los acuerdos vinculantes de atender el pago de intereses de activos financieros son un tipo de activo intangible basado en un acuerdo vinculante. Si bien el servicio es inherente a todos los activos financieros, se convierte en un activo (o pasivo) diferenciado en alguno de los siguientes casos:

- (aaa) cuando en el acuerdo vinculante está separado del activo financiero subyacente por una venta o garantía de los activos con pago de intereses retenido;
- (bbb) a través de una compra separada y asunción del pago de intereses.

EI226. Si los créditos hipotecarios, las cuentas por cobrar por tarjetas de crédito u otros activos financieros se adquieren en una adquisición con el pago de intereses retenido, los derechos inherentes del pago de intereses no son un activo intangible separable, porque el valor razonable de esos derechos está incluido en la medición del valor razonable del activo financiero adquirido.

Acuerdos vinculantes de empleo

EI227. Los acuerdos vinculantes de empleo que son beneficiosos desde la perspectiva del empleador, porque su fijación de precio es favorable en términos del mercado, son un tipo de activos intangibles basados en acuerdos vinculantes.

Derechos de uso

EI228. Los derechos de uso incluyen los de perforación, agua, aire, tala de madera y concesiones de rutas. Algunos derechos de uso son activos intangibles basados en acuerdos vinculantes que se contabilizan por separado de la plusvalía. Otros derechos de uso pueden tener características de activos tangibles, en lugar de activos intangibles. Una adquirente debería contabilizar los derechos de uso sobre la base de su naturaleza.

Activos intangibles basados en tecnología

EI229. Ejemplos de activos intangibles basados en tecnología son:

Clase	Base
Tecnología patentada	Acuerdo vinculante
Programas de computadora y litografías de circuitos integrados	Acuerdo vinculante
Tecnología no patentada	Sin acuerdo vinculante
Bases de datos, incluyendo registros de la propiedad inmobiliaria	Sin acuerdo vinculante
Secretos comerciales tales como fórmulas, procesos y recetas que se guardan en secreto	Acuerdo vinculante

Programas de computadora y litografías de circuitos integrados

EI230. Los programas de computadora y los formatos de programas adquiridos en una adquisición que están protegidos legalmente, por ejemplo por patentes o derechos de autor, cumplen el criterio de acuerdo vinculante para su identificación como activos intangibles.

EI231. Los circuitos integrados son programas de computadora almacenados permanentemente en chips de memoria de sólo lectura, ya sea como series de plantillas o integrados en sistemas de circuitos. Los circuitos integrados pueden tener protección legal. Los circuitos integrados con protección legal que han sido adquiridos en una adquisición cumplen el criterio de acuerdo vinculante para su identificación como activos intangibles.

Bases de datos, incluyendo registros de la propiedad inmobiliaria

EI232. Las bases de datos son colecciones de información, a menudo almacenada de forma electrónica (por ejemplo en discos o archivos de computadora). Una base de datos que contenga trabajos de autor originales puede tener derecho a protección por derechos de autor. Una base de datos adquirida en una adquisición y protegida por derechos de autor cumple el criterio acuerdo vinculante. Sin embargo, una base de datos habitualmente incluye información que tiene origen en la actividad cotidiana de la entidad, tal como listas de usuarios de servicios, o información especializada como datos científicos o información de crédito. Las bases de datos que no están protegidas por derechos de autor pueden ser y a menudo son, en su totalidad o en partes, intercambiadas, licenciadas o arrendadas a otros. Por ello, incluso si los beneficios económicos futuros de la base de datos no tuvieran su origen

en derechos legales, una base de datos adquirida en una adquisición cumple el criterio de la separabilidad.

EI233. Los registros de la propiedad inmobiliaria constituyen un registro histórico de todos los aspectos que afectan la titularidad de parcelas de terreno en un área geográfica particular. Los activos de registro de la propiedad inmobiliaria se compran y venden, en su conjunto o en partes, en transacciones de intercambio o son licenciados. Por ello, los activos de registro de la propiedad inmobiliaria adquiridos en una adquisición cumplen el criterio de la separabilidad.

Secretos comerciales tales como fórmulas, procesos y recetas que se guardan en secreto

EI234. Un secreto comercial es “información, incluyendo una fórmula, patrón, receta, compilación, programa, mecanismo, método, técnica o proceso que (a) proporciona valor económico independiente, actual o potencial, por no ser generalmente conocido y (b) es el sujeto de esfuerzos que son razonables según las circunstancias para mantener su secreto”.³ Si los beneficios económicos futuros de un secreto comercial adquirido en una adquisición son protegidos legalmente, ese activo cumple el criterio acuerdo vinculante. En otro caso, los secretos comerciales adquiridos en una adquisición son identificables solo si el criterio de separabilidad se cumple, lo cual es probable que sea el caso.

Medición de la participación no controladora (PNC) en una adquisición

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos a 73 de la NICSP 40.

EI235. Los siguientes ejemplos ilustran la medición de los componentes de la PNC en la fecha de adquisición en una adquisición.

Medición de la PNC que incluye acciones preferentes

EI236. EO ha emitido 100 acciones preferentes, que se clasifican como patrimonio. Las acciones preferentes tienen un valor nominal de 1 u.m. cada una. Las acciones preferentes dan a sus tenedores un derecho a dividendos preferentes con prioridad de pago sobre cualquier dividendo a los tenedores de acciones ordinarias. En el momento de la liquidación de EO, los tenedores de acciones preferentes tienen el derecho a recibir de los activos disponibles para su distribución el importe de 1 u.m. por acción con prioridad sobre los tenedores de acciones ordinarias. Los tenedores de acciones preferentes no tienen derechos adicionales en la liquidación.

³ Melvin Simensky y Lanning Bryer, *The New Role of Intellectual Property in Commercial Transactions* (New York: John Wiley & Sons, 1998), página 293.

- EI237. EA adquiere todas las acciones ordinarias de EO. La transacción otorga a EA el control de EO y un análisis de la esencia económica de la combinación usando las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 confirma que la transacción es una adquisición. El valor razonable en la fecha de adquisición de las acciones preferentes es de 120 u.m.
- EI238. El párrafo 73 de la NICSP 40 señala que para cada adquisición, la adquirente medirá en la fecha de adquisición los componentes de las participaciones no controladoras en la operación adquirida que son participaciones en la propiedad actuales y que otorgan a sus tenedores el derecho a una participación proporcional en los activos netos de la entidad en caso de liquidación por el valor razonable o por la participación proporcional en los instrumentos de propiedad actuales en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la entidad adquirida. Todos los demás componentes de las participaciones no controladoras se medirán al valor razonable en sus fechas de adquisición, a menos que se requiera otra base de medición por las NICSP.
- EI239. Las participaciones no controladoras que se relacionen con las acciones preferentes de EO no cumplen los requisitos para la elección de medición del párrafo 73 de la NICSP 40 porque no otorgan el derecho a sus tenedores a una participación proporcional en los activos netos de la entidad en el caso de liquidación. La adquirente mide las acciones preferentes a su valor razonable en la fecha de adquisición de 120 u.m.

Primera variación

- EI240. Supóngase que en el momento de la liquidación de EO, las acciones preferentes otorgan a sus tenedores el derecho a recibir una parte proporcional de los activos disponibles para su distribución. Los tenedores de las acciones preferentes tienen igual derecho y prioridad que los tenedores de acciones ordinarias en el caso de liquidación. Supóngase que el valor razonable en la fecha de adquisición de las acciones preferentes es ahora de 160 u.m. y que la parte proporcional de los importes reconocidos de los activos netos identificables de EO que es atribuible a las acciones preferentes es de 140 u.m.
- EI241. Las acciones preferentes cumplen los requisitos para la elección de medición del párrafo 73 de la NICSP 40. EA puede elegir entre medir las acciones preferentes a su valor razonable en la fecha de adquisición de 160 u.m. o por su participación proporcional en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la entidad adquirida de 140 u.m.

Variación segunda

- EI242. Supóngase también que EO ha emitido opciones sobre acciones como remuneración a sus empleados. Las opciones sobre acciones se clasifican como patrimonio y se consolidan (son irrevocables) en la fecha de

adquisición. Éstas no representan la participación en la propiedad actual y no otorga a sus tenedores el derecho a una participación proporcional de los activos netos de EO en el caso de liquidación. El valor razonable de las opciones sobre acciones de acuerdo con la normativa de contabilidad internacional o nacional correspondiente que trate de los pagos basados en acciones en la fecha de adquisición es de 200 u.m. Las opciones sobre acciones no expiran en la fecha de adquisición y EA no las sustituye.

EI243. El párrafo 73 de la NICSP 40 requiere que estas opciones sobre acciones se midan a su valor razonable en la fecha de adquisición, a menos que se requiera otra base de medición por las NICSP. El párrafo 84 de la NICSP 40 señala que la adquirente medirá un instrumento de patrimonio relacionado con las transacciones con pagos basados en acciones de la operación adquirida de acuerdo con la norma de contabilidad internacional o nacional correspondiente que trate los pagos basados en acciones.

EI244. La adquirente medirá las participaciones no controladoras que están relacionadas con las opciones sobre acciones a su valor razonable de 200 u.m.

Condonaciones de importes de deudas tributarias en una adquisición

Ilustración de las consecuencias de la contabilización de condonaciones de impuestos en una adquisición aplicando los párrafos 78, 79, GA85 a GA87 de la NICSP 40

EI245. El ejemplo siguiente ilustra la contabilización de una adquisición en la que parte del pasivo fiscal de la operación adquirida se condona como parte de los términos de la adquisición.

EI246. El 1 de enero de 20X4, EA, un ministerio gubernamental que actúa en nombre del gobierno, adquiere EO, una entidad privada a cambio de un efectivo por 575 u.m. Como resultado de la adquisición, EA espera reducir los costos a través de economías de escala. El valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos son los siguientes:

Activos adquiridos y pasivos asumidos:	u.m.
Activos financieros	265
Inventario	5
Propiedades, planta y equipo	640
Activos intangibles identificables	12
Pasivos financieros	(320)
Pasivos fiscales	(40)
Total activos netos	<u><u>562</u></u>

EI247. EA reconoce plusvalía por 13 u.m., la diferencia entre el precio pagado para adquirir EO (575 u.m.) y los activos netos de EO (562 u.m.).

EI248. Supóngase que como parte de los términos de la adquisición, el gobierno requiere que el MF (la autoridad fiscal) condone el 50 por cien del pasivo fiscal de EO. El valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos sería ahora el siguiente:

Activos adquiridos y pasivos asumidos:	u.m.
Activos financieros	265
Inventario	5
Propiedades, planta y equipo	640
Activos intangibles identificables	12
Pasivos financieros	(320)
Pasivos fiscales	(20)
Total activos netos	<u>582</u>

EI249. EA reconoce una ganancia de 7 u.m., la diferencia entre el precio pagado para adquirir EO (575 u.m.) y los activos netos de EO (582 u.m.). EA contabilizaría el pasivo fiscal restante de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional aplicable que tratan el impuesto a las ganancias.

EI250. El MF contabiliza la cuenta a cobrar fiscal de acuerdo con la NICSP 23 y reconocería un ajuste por el impuesto condonado.

Ganancia en una compra en condiciones muy ventajosas en una adquisición

Ilustración de las consecuencias de reconocer y medir una ganancia procedente de una compra en condiciones muy ventajosas en una adquisición aplicando los párrafos 85 a 90 de la NICSP 40

EI251. El siguiente ejemplo ilustra la contabilización de una adquisición en la que se reconoce una ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas.

EI252. A 1 de enero de 20X5 EA adquiere el 80 por cien de las participaciones en el patrimonio de EO, una entidad no cotizada, a cambio de efectivo de 150 u.m. Dado que los antiguos propietarios de EO necesitan disponer de sus inversiones en EO para una fecha específica, ellos no tienen suficiente tiempo para ofrecer a EO en el mercado a múltiples compradores potenciales. La gerencia de EA mide inicialmente, a la fecha de la adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, que son reconocibles de forma separada, de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 40. Los activos identificables se miden por 250 u.m. y los pasivos asumidos se miden por 50 u.m. EA contrata un consultor independiente, quien determina que el valor razonable de la participación no controladora del 20 por cien en EO es 42 u.m.

EI253. El importe de los activos netos identificables de EO (200 u.m., calculado como 250 u.m. – 50 u.m.) excede el valor razonable de la contraprestación transferida más el valor razonable de la participación no controladora en EO. Por ello, EA revisa los procedimientos que utilizó para identificar y medir los activos adquiridos y pasivos asumidos y para medir el valor razonable de ambas, la participación no controladora en EO y la contraprestación transferida. Después de la revisión, EA decide que los procedimientos y medidas resultantes eran apropiados. EA mide la ganancia de su compra de la participación del 80 por cien de la siguiente forma:

		u.m.
Importe de los activos netos identificables adquiridos (250 u.m. – 50 u.m.)		200
Meno Valor razonable de la contraprestación transferida por la participación en EO del 80 por cien de EA; más	150	
Valor razonable de la participación no controladora en EO	42	
		192
Ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas de la participación del 80 por cien		8

EI254. EA registraría su adquisición de EO en sus estados financieros consolidados de la siguiente forma:

	u.m.	u.m.
Dr Activos identificables adquiridos	250	
Cr Efectivo		150
Cr Pasivos asumidos		50
Cr Ganancia en una compra en términos muy ventajosos		8
Cr Patrimonio—participación no controladora en EO		42

EI255. Si la adquirente elige medir la participación no controladora en CO sobre la base de su participación proporcional en los activos netos identificables de la operación adquirida, el importe reconocido de la participación no controladora sería 40 u.m. (200 u.m. x 0,20). La ganancia por la compra en condiciones muy ventajosas sería 10 u.m. [200 u.m. – (150 u.m. + 40 u.m.)].

Periodo de medición en una adquisición

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 103 a 108 de la NICSP 40.

EI256. Si la contabilización inicial de una adquisición está incompleta al final del periodo contable en el que la combinación ocurre, el párrafo 103 de la NICSP 40 requiere que la adquirente reconozca en sus estados financieros los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta. Durante el periodo de medición, la adquirente reconoce ajustes a los importes provisionales necesarios para reflejar la información nueva obtenida sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición y, que de conocerse, habrían afectado la medición de los importes reconocidos en esa fecha. El párrafo 107 de la NICSP 40 requiere que la adquirente reconozca estos ajustes como si la contabilización de la adquisición hubiera sido finalizada en la fecha de la adquisición. Los ajustes del periodo de medición no se incluyen en el resultado (ahorro o desahorro).

EI257. Supóngase que EA adquiere EO a 30 de septiembre de 20X7. EA busca una valoración independiente de un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido en la combinación, y la valoración no estaba finalizada en el momento que EA autorizó la publicación de sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7. En sus estados financieros anuales de 20X7, EA reconoció un valor razonable provisional para el activo de 30.000 u.m. En la fecha de adquisición, la partida de propiedades, planta y equipo tenía una vida útil restante de cinco años. Cinco meses después de la fecha de adquisición, EA recibió la evaluación independiente, que estima que el valor razonable del activo en la fecha de adquisición era de 40.000 u.m.

EI258. En sus estados financieros del año que termina el 31 de diciembre de 20X8, EA ajustó retroactivamente la información del año anterior 20X7 de la siguiente forma:

- (ccc) El importe en libros de las propiedades, planta y equipo a 31 de diciembre de 20X7 se incrementa en 9.500 u.m. Dicho ajuste se mide como el ajuste del valor razonable a la fecha de adquisición de 10.000 u.m. menos la depreciación adicional que se hubiese reconocido si el activo hubiese sido reconocido a valor razonable desde dicha fecha (500 u.m. por un mes de depreciación).
- (ddd) El importe en libros de la plusvalía a 31 de diciembre de 20X7 disminuye en 10.000 u.m.
- (eee) El gasto de depreciación para 20X7 se incrementa en 500 u.m.

EI259. De acuerdo con el párrafo 124 de la NICSP 40, EA revela:

- (fff) En sus estados financieros de 20X7, que la contabilización inicial de la adquisición no ha sido finalizada porque la evaluación de las propiedades, planta y equipo no ha sido recibida todavía.
- (ggg) En sus estados financieros de 20X8, los importes y explicaciones de los ajustes de los valores provisionales reconocidos durante el periodo actual sobre el que se informa. Por ello, EA revela que la información comparativa de 20X7 se ajusta retroactivamente para incrementar el valor razonable de la partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de adquisición en 9.500 u.m., compensada por una disminución de la plusvalía de 10.000 u.m. y un incremento en el gasto de depreciación de 500 u.m.

Determinación de lo que es parte de la transacción de adquisición

Cancelación de una relación preexistente – préstamo

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 109 a 110 y GA98 a GA101 de la NICSP 40.

- EI260. EA proporciona a EO un préstamo a tasa fija a cinco años de 100 u.m. El interés se paga trimestralmente, con el principal reembolsable al vencimiento. Con dos años restantes del acuerdo de préstamo, EA adquiere EO.
- EI261. En el valor razonable total de EO se incluyen un pasivo financiero de 90 de u.m. relativas al valor razonable del acuerdo de préstamo con EA. En la fecha de adquisición, el importe en libros del activo financiero correspondiente en los estados financieros de EA (el costo amortizado del préstamo) es de 100 u.m.
- EI262. En este ejemplo, EA calcula una pérdida de 10 u.m. La pérdida se calcula como la diferencia entre el valor razonable del pasivo financiero asumido y el importe en libros que corresponde al activo financiero anteriormente reconocido por EA. En sus estados financieros consolidados, EA eliminará su activo financiero (100 u.m.) contra el valor razonable del pasivo financiero de EO (90 u.m.), la diferencia que representa la pérdida de EA.

Cancelación de una relación preexistente – transferencias

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 109 a 110 y GA98 a GA101 de la NICSP 40.

- EI263. El 1 de enero de 20X7, EA adquiere EO. Anteriormente, el 1 de octubre de 20X6, EA había facilitado a EO una subvención de 800 u.m. a usar en la impartición de un número acordado de cursos de entrenamiento.
- EI264. La subvención estaba sujeta a la condición de que se devolvería en proporción al número de cursos de entrenamiento no impartidos. En la fecha de la adquisición, EO había impartido un cuarto del número de cursos acordados, y reconocido un pasivo de 600 u.m. con respecto a su obligación de

desempeño, de acuerdo con la NICSP 23. Sobre la base de la experiencia pasada, EA consideró era más probable que EO impartiera los cursos de entrenamiento. Por ello, no era probable que hubiera un flujo de recursos a EA y ésta no reconoció un activo con respecto a la subvención, pero contabilizó la totalidad de las 800 u.m. como un gasto.

EI265. En este ejemplo, EA calcula una ganancia de 600 u.m. La ganancia se calcula como el pasivo asumido que se da de baja en cuentas porque, como resultado de la adquisición, no existe una obligación debida a un tercero.

EI266. En este ejemplo, EA no había reconocido ningún activo correspondiente; si EA hubiera reconocido un activo correspondiente, este se daría de baja en cuentas en la fecha de adquisición, y el importe dado de baja en cuentas se incluiría en el cálculo de la ganancia o pérdida.

Cancelación de una relación preexistente – contrato de suministro

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 109 a 110 y GA98 a GA101 de la NICSP 40.

EI267. EA compra componentes electrónicos a EO bajo un contrato de suministro de cinco años a tasas fijas. Actualmente, las tasas fijas son más altas que las tasas a las que EA podría comprar componentes electrónicos similares de otro suministrador. El contrato de suministro permite a EA rescindir el contrato antes del fin del periodo inicial de cinco años, pero solo pagando una penalización de 6 millones de u.m. Quedando tres años del contrato de suministro, EA paga 50 millones de u.m. para adquirir EO, que es el valor razonable de EO basado en lo que otros participantes en el mercado estarían dispuestos a pagar.

EI268. En el valor razonable total de EO se incluyen 8 millones de u.m. relativas al valor razonable del contrato de suministro de EA. Los 8 millones de u.m. representan un componente de 3 millones de u.m. que está “al mercado” porque el precio es comparable a calcular el precio de transacciones de mercado corrientes para elementos iguales o similares (esfuerzo de ventas, relaciones con clientes y demás) y un componente de 5 millones de u.m. para el precio que es desfavorable a EA porque excede el precio de transacciones de mercado corrientes para elementos similares. EO no tiene otros activos o pasivos identificables relativos al contrato de suministro, y EA no ha reconocido ningún activo o pasivo relativo al contrato de oferta antes de la adquisición.

EI269. En este ejemplo, EA calcula una pérdida de 5 millones de u.m. (el menor entre el importe de cancelación señalado de 6 millones de u.m. y el importe por el que el contrato es desfavorable a la adquirente) separadamente de la adquisición. El componente “de mercado” de 3 millones de u.m. del contrato es parte de la plusvalía.

EI270. Si EA hubiera reconocido previamente un importe en sus estados financieros relativo a una relación preexistente afectará al importe reconocido como una ganancia o pérdida para la cancelación efectiva de la relación. Supóngase que las NICSP hubieran requerido que EA reconociera un pasivo de 6 millones de u.m. por el contrato de suministro antes de la adquisición. En esa situación, EA reconoce una ganancia de cancelación de 1 millón de u.m. sobre el contrato en el resultado (ahorro o desahorro) en la fecha de adquisición (los 5 millones de u.m. de pérdidas medidas en el contrato menos los 6 millones de u.m. de pérdida previamente reconocidos). En otras palabras, EA ha cancelado en efecto un pasivo reconocido de 6 millones de u.m. por 5 millones de u.m., dando lugar a una ganancia de 1 millón de u.m.

Pagos contingentes a empleados en una adquisición

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 109 a 110, GA98, GA102 y GA103 de la NICSP 40.

EI271. EO escogió a un candidato como su nuevo Director Ejecutivo bajo un contrato de diez años. El contrato requería a EO pagar al candidato 5 millones de u.m. si EO es adquirida antes de que el contrato expire. EA adquiere a EO ocho años más tarde. El Director Ejecutivo todavía era un empleado en la fecha de adquisición y recibirá el pago adicional según el contrato existente.

EI272. En este ejemplo, EO acepta los términos del acuerdo de empleo antes de que comenzasen las negociaciones de la combinación, y el propósito del acuerdo era obtener los servicios del Director Ejecutivo. De este modo, no hay evidencia de que el acuerdo fue concertado principalmente para proporcionar beneficios a EA o la entidad combinada. Por ello, el pasivo a pagar de 5 millones de u.m. se incluye en la aplicación del método de la adquisición.

EI273. En otras circunstancias, EO podría aceptar los términos de un acuerdo similar con el Director Ejecutivo a propuesta de EA durante las negociaciones para la adquisición. En tal caso, el propósito principal del acuerdo podría ser proporcionar indemnización por cese al Director Ejecutivo, y el acuerdo podría beneficiar principalmente a EA o la entidad combinada en lugar de a EO o sus anteriores propietarios. En esa situación EA contabiliza el pasivo a pagar al Director Ejecutivo en sus estados financieros posteriores a la combinación separadamente de la aplicación del método de la adquisición.

Medición posterior de transferencias, préstamos en condiciones favorables y beneficios similares recibidos por una adquirente o una operación adquirida

sobre la base de los criterios que pueden cambiar como resultado de una adquisición

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 114 y GA109 a GA111 de la NICSP 40.

EI274. El siguiente ejemplo ilustra la contabilización posterior de transferencias recibidas por una adquirente sobre la base de los criterios que pueden cambiar como resultado de una adquisición.

EI275. El 1 de enero de 20X6, un gobierno nacional proporciona una subvención anual a los municipios si sus ingresos per cápita de la población está por debajo de un umbral. El 1 de junio de 20X3 EA, una municipalidad, adquiere EO un complejo comercial que generará ingresos a EA. EA había recibido anteriormente una subvención de 500 u.m., sobre la base de los ingresos per cápita de su población.

EI276. Como resultado de su adquisición de EO a 1 de junio de 20X3, el ingreso per cápita de la población de EA se incrementa por encima del umbral que había establecido el gobierno al asignar las subvenciones.

EI277. El 1 de julio de 20X3, el gobierno nacional requiere que EA devuelva una parte (100 u.m.) de la subvención anteriormente recibida por EA. EA reconoce un pasivo y un gasto de 100 u.m. a 1 de julio de 20X3.

Requerimientos de información a revelar relacionados con adquisiciones

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 119 a 125 de la NICSP 40.

EI278. El siguiente ejemplo ilustra alguno de los requerimientos de información a revelar relacionados con las adquisiciones; no está basado en una transacción real. El ejemplo supone que EA es una entidad del sector público con responsabilidad en la sanidad de su región y que EO es una entidad cotizada. La ilustración presenta la información a revelar en un formato de tabla para los requerimientos de información a revelar específicos ilustrados. Una nota al pie podría presentar mucha de la información a revelar ilustrada en un formato narrativo simple.

Referencia de párrafo

- 120(a) a (d) A 30 de junio de 20X2 EA adquirió el 75 por cien de las acciones ordinarias de EO y obtuvo el control de ésta. Un análisis de la esencia económica de la combinación confirma que la transacción es una adquisición. EO es un proveedor de suministros médicos. Como resultado de la adquisición se espera que EA proporcione mejores servicios sanitarios a sus residentes. También espera reducir costos mediante economías de escala.
- 120(e) La plusvalía de 2.500 u.m. surgida de la adquisición se compone en gran parte de las sinergias y economías de escala esperadas de las operaciones que se combinan de EA y EO.
- 120(k) Se espera que nada de la plusvalía reconocida sea deducible por motivos fiscales. La siguiente tabla resume la contraprestación pagada por EO y los importes de los activos adquiridos y los pasivos asumidos reconocidos a la fecha de adquisición, así como el valor razonable en la fecha de adquisición de las participaciones no controladoras en EO.

A 30 de junio de 20X2

	Contraprestación	u.m.
120(f)(i)	Efectivo	11.000
120(f)(iii); 120(g)(i)	Acuerdo de contraprestación contingente	1.000
120(f)	Contraprestación total transferida	12.000
120(m)	Costos relativos a la adquisición (incluidos en la venta, gastos generales y administración en el estado del resultado integral de EA del año finalizado el 31 de diciembre de 20X2)	1.250
120(i)	Importes reconocidos de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos	
	Activos financieros	3.500
	Inventario	1.000

Referencia de párrafo

	Propiedades, planta y equipo	10.000
	Activos intangibles identificables	3.300
	Pasivos financieros	(4.000)
	Pasivo contingente	(1.000)
	Activos netos identificables totales	12,800
120(p)(i)	Participaciones no controladoras en EO	(3.300)
	Plusvalía	2.500
		12,000
120(f)(iii)	El acuerdo de contraprestación contingente requiere que	
120(g)	EA pague a los antiguos propietarios de EO el 5 por cien	
124(b)	de los ingresos de actividades ordinarias de EX, una inversión no consolidada en el patrimonio poseída por EO, que exceden de 7.500 u.m. en 20X3, hasta un importe máximo de 2.500 u.m. (sin descontar).	
	El importe no descontado potencial de todos los pagos futuros que EA podría haber requerido hacer bajo el acuerdo de contraprestación contingente es entre 0 u.m. y 2.500 u.m.	
	El valor razonable de los acuerdos de contraprestación contingentes de 1.000 u.m. se estimó aplicando un método de la renta. Supuestos clave incluyen una tasa de descuento entre el 20 a 25 por cien y la probabilidad asumida de ingresos ajustados en EX de 10.000 a 20.000 u.m.	
	A 31 de diciembre de 20X2, ni el importe reconocido para el acuerdo de contraprestación contingente, ni el rango de resultados o las hipótesis usadas para determinar las estimaciones habían cambiado.	
120(h)	El valor razonable de los estados financieros adquiridos incluye cuentas por cobrar con un valor razonable de 2.375 u.m. El importe bruto debido según los contratos es 3.100 u.m., del cual 450 u.m. se esperan que sean incobrables.	

Referencia de párrafo

- 124(a) El valor razonable de los activos intangibles identificables adquiridos de 3.300 u.m. es provisional pendiente de la recepción de las valoraciones finales de esos activos.
- 120(j) Se ha reconocido un pasivo contingente de 1.000 u.m. para cubrir las reclamaciones por la garantía de los productos vendidos por EO a lo largo de los últimos tres años. Esperamos que la mayor parte de ese desembolso se produzca en 20X3 y que la totalidad será incurrida a finales de 20X4. El importe no descontado potencial de todos los pagos futuros que EA podría haber requerido hacer según el acuerdo de garantía se estima que sea entre 500 y 1.500 u.m. A 31 de diciembre de 20X2, no ha habido cambios desde el 30 de junio de 20X2 en el importe reconocido por el pasivo o en el rango de resultados o hipótesis usados para realizar las estimaciones.
- 124(c) NICSP 19.97, 98 El valor razonable de la participación no controladora en EO, una entidad cotizada, se midió usando el precio de mercado de cierre de las acciones ordinarias de EO a la fecha de adquisición.
- 120(p) El ingreso de actividades ordinarias en el estado consolidado del resultado integral desde el 30 de junio de 20X2 aportado por EO era 4.090 u.m. EO también aportó beneficio de 1.710 u.m. durante el mismo periodo.
- 120(r)(i) Habiendo consolidado EO desde el 1 de enero de 20X2 el estado consolidado del resultado global había incluido un ingreso de actividades ordinarias de 27.670 u.m. y un beneficio de 12.870 u.m.
- 120(r)(ii)

Al considerar la información a revelar relacionada con una adquisición, una entidad puede encontrar útil consultar el análisis de materialidad o importancia relativa de la NICSP 1.

Comparación con la NIIF 3

Los requerimientos de contabilización de la adquisición de la NICSP 40 se desarrollan principalmente a partir de la NIIF 3 (emitida en 2004, incluyendo las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2015). Las principales diferencias entre los requerimientos de la NICSP 40 y la NIIF 3 son las siguientes:

- La NIIF 3 incluye guías sobre la determinación de la adquirente. En la NICSP 40, esto se aborda al clasificar una combinación del sector público como una fusión o una adquisición.
- La NICSP 40 contiene guías adicionales sobre transacciones específicas del sector público, por ejemplo condonaciones fiscales.
- La NICSP 40 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIIF 3. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos "combinaciones del sector público", "operación" y "operación adquirida". Los términos equivalentes en la NIIF 3 son "combinación de negocios", "negocio" y "adquirida".

INTRODUCCIÓN A LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

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

El IPSASB emite NICSP relacionadas con la información financiera con base contable de efectivo y de acumulación (o devengo).

La adopción de las NICSP por parte de los gobiernos mejorará tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por las entidades del sector público de los diversos países del mundo. El IPSASB reconoce el derecho de los gobiernos y de los emisores de normas nacionales a establecer normas contables y guías para la información financiera en sus jurisdicciones. El IPSASB considera que esta Norma supone un paso importante para la mejora de la congruencia y comparabilidad de la información financiera sobre la base contable de efectivo y promueve la adopción de esta Norma. Se considera que los estados financieros deben describirse como que cumplen esta NICSP únicamente si cumplen con todos los requisitos de la Parte 1 de esta NICSP.

El IPSASB anima a los gobiernos a avanzar en la implantación de la base de acumulación contable (o devengo) y en la armonización de los requerimientos nacionales con las NICSP, elaboradas para ser aplicadas por las entidades que adopten dicha base contable de acumulación (o devengo). Las entidades que, en algún momento en el futuro, tengan la intención de adoptar la base contable de acumulación (o devengo) en algún momento futuro podrán encontrar de utilidad otras publicaciones del IPSASB, en especial el Estudio 14, *Transición a la base contable de acumulación (o devengo): Guía para Gobiernos y Entidades Gubernamentales*.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO: INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

Estructura de la Norma

Esta Norma comprende dos partes:

- La Parte 1 es obligatoria. Establece los requerimientos aplicables a todas las entidades que preparan estados financieros con propósito general según la base contable de efectivo. Define la base contable de efectivo, establece los requisitos para la información a revelar en los estados financieros y notas de apoyo, y trata varias cuestiones específicas de la presentación de información. Los requerimientos de esta parte de la Norma deben cumplirse por las entidades que pretendan informar de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público *Información Financiera según la Base Contable de Efectivo*.

Las secciones 1.1 a 1.8 de la Parte 1 de esta Norma fueron emitidas en 2003. La sección 1.9, de la Parte 1, “Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros” se emitió 2006. Se realizaron modificaciones a los párrafos 1.3.4(c), 1.3.7, 1.3.9(c) y el Apéndice 1 de la Parte 1 en 2006 como consecuencia de la emisión de la sección 1.9. La sección 1.10 de la Parte 1 “Destinatarios de asistencia externa” se emitió en 2007. Se realizaron modificaciones en los párrafos 1.3.18 y en el Apéndice 1 de la Parte 1 en 2007 como consecuencia de la emisión de la sección 1.10.

- La Parte 2 no es obligatoria. Identifica políticas contables adicionales e información a revelar que se aconseja que una entidad adopte para mejorar su rendición de cuentas financiera y la transparencia de sus estados financieros. Incluye explicaciones de métodos alternativos para presentar cierta información.

Los párrafos 2.1.1 a 2.1.59 de la sección 2.1, la sección 2.2 y los Apéndices 2, 3, 4 y 5 se emitieron en 2003. Se añadieron los párrafos 2.1.37 a 2.1.40 a la Parte 2 en 2006 para incentivar cierta información a revelar sobre los importes presupuestados y realizados y se revisaron, en consecuencia, el párrafo 2.1.36 y el Apéndice 2. Se añadieron los párrafos 2.1.64 a 2.1.93 a la Parte 2 en 2007 para incentivar cierta información a revelar sobre asistencia externa y se revisaron, en consecuencia, los párrafos 2.1.25, 2.1.30 y el Apéndice 2.

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

ÍNDICE

Introducción	
Estructura de la Norma	
Parte 1: Requerimientos	
Objetivo	
	Párrafos
1.1 Alcance de los requerimientos	1.1.1 – 1.1.7
1.2 La base de efectivo	1.2.1 – 1.2.9
Definiciones	1.2.1 – 1.2.9
Base contable de efectivo	1.2.2
Equivalentes al efectivo	1.2.3 – 1.2.5
Efectivo controlado por la entidad que informa.....	1.2.6 – 1.2.9
1.3 Presentación y requerimientos de la información a revelar ..	1.3.1 – 1.3.38
Definiciones	1.3.1 – 1.3.3
Estados financieros	1.3.4 – 1.3.11
Información a presentar en el estado de cobros y pagos en efectivo	1.3.12 – 1.3.29
Clasificación	1.3.17
Partidas, encabezamientos y subtotales	1.3.18
Información en términos netos	1.3.19 – 1.3.23
Pagos por terceros por cuenta de una entidad	1.3.24 – 1.3.29
Políticas contables y notas explicativas	1.3.30 – 1.3.38
Estructura de las notas.....	1.3.30 – 1.3.31
Selección e información a revelar de las políticas contables .	1.3.32 – 1.3.38
1.4 Consideraciones generales	1.4.1 – 1.4.25
Periodo sobre el que se informa.....	1.4.1 – 1.4.3
Oportunidad	1.4.4

Fecha de autorización	1.4.5 – 1.4.6
Información acerca de la entidad	1.4.7 – 1.4.8
Restricciones en los saldos de efectivo y el acceso a los préstamos	1.4.9 – 1.4.12
Congruencia de la presentación	1.4.13 – 1.4.15
Información comparativa	1.4.16 – 1.4.20
Identificación de los estados financieros	1.4.21 – 1.4.25
1.5 Corrección de errores	1.5.1 – 1.5.5
1.6 Estados financieros consolidados	1.6.1 – 1.6.21
Definiciones	1.6.1 – 1.6.4
Entidad económica	1.6.2 – 1.6.4
Alcance de los estados financieros consolidados	1.6.5 – 1.6.15
Procedimientos de consolidación	1.6.16 – 1.6.19
Información a revelar sobre la consolidación	1.6.20
Disposiciones transitorias	1.6.21
1.7 Moneda extranjera	1.7.1 – 1.7.8
Definiciones	1.7.1
Tratamiento de los cobros, pagos y saldos de efectivo en moneda extranjera	1.7.2 – 1.7.8
1.8 Fecha de vigencia de las secciones 1.1 a 1.7 de la Parte 1 y disposiciones transitorias	1.8.1 – 1.8.3
Fecha de vigencia.....	1.8.1
Disposiciones transitorias – Estados financieros consolidados ..	1.8.2 – 1.8.3
1.9 Presentación de información del presupuesto en los estados financieros	1.9.1 – 1.9.48
Definiciones	1.9.1 – 1.9.7
Presupuestos aprobados	1.9.2 – 1.9.4
Presupuesto inicial y final	1.9.5 – 1.9.6
Importes realizados	1.9.7
Presentación de una comparación de importes presupuestados y realizados	1.9.8 – 1.9.32

Alcance	1.9.9 – 1.9.10
Comparación de importes presupuestados y realizados	1.9.11 – 1.9.16
Presentación	1.9.17 – 1.9.19
Nivel de agregación	1.9.20 – 1.9.22
Cambios del presupuesto inicial al final	1.9.23 – 1.9.24
Base comparable	1.9.25 – 1.9.30
Presupuestos plurianuales	1.9.31 – 1.9.32
Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance	1.9.33 – 1.9.40
Conciliación de los importes realizados según una base comparable y los importes realizados en los estados financieros	1.9.41 – 1.9.46
Fecha de vigencia de la sección 1.9 de la Parte 1	1.9.47 – 1.9.48
1.10 Destinatarios de asistencia externa	1.10.1–1.10.34
Definiciones	1.10.1–1.10.7
Asistencia externa	1.10.3–1.10.4
Recursos oficiales	1.10.5
Acuerdos de asistencia externa	1.10.6–1.10.7
Asistencia externa recibida	1.10.8–1.10.17
Asistencia externa no utilizada	1.10.18–1.10.20
Recepción de bienes o servicios	1.10.21–1.10.22
Información a revelar de deuda reestructurada o cancelada	1.10.23–1.10.24
Información a revelar sobre el incumplimiento de plazos y condiciones significativos	1.10.25–1.10.27
Fecha de vigencia de la sección 1.10 y disposiciones transitorias	1.10.28–1.10.34
Apéndice 1: Ilustración de los requerimientos de la Parte 1 de la Norma	
Parte 2: Información a revelar adicional recomendada	
2.1 Información a revelar adicional recomendada	2.1.1 – 2.1.63
Definiciones	2.1.1 – 2.1.2
Beneficios económicos o potencial de servicio futuros	2.1.2

Negocio en marcha	2.1.3 – 2.1.5
Partidas extraordinarias	2.1.6 – 2.1.14
Distintas a las actividades ordinarias	2.1.8
No se espera que se repitan en un futuro previsible	2.1.9
Fuera del control o influencia de la entidad	2.1.10
Identificación de partidas extraordinarias	2.1.11 – 2.1.14
Transacciones administradas	2.1.15 – 2.1.22
Recaudación de ingresos	2.1.18 – 2.1.20
Flujos de efectivo para “transferir”	2.1.21
Pagos por transferencia	2.1.22
Información a revelar sobre las principales clases de flujos de efectivo	2.1.23 – 2.1.30
Información a revelar sobre partes relacionadas	2.1.31 – 2.1.32
Información a revelar sobre activos, pasivos y comparación con presupuestos	2.1.33 – 2.1.40
Comparación con presupuestos	2.1.36 – 2.1.40
Estados financieros consolidados	2.1.41 – 2.1.48
Adquisiciones y disposiciones de entidades controladas y otras unidades operativas	2.1.44 – 2.1.48
Negocios conjuntos	2.1.49 – 2.1.50
Información financiera en economías hiperinflacionarias	2.1.51 – 2.1.63
La reexpresión de estados financieros	2.1.53 – 2.1.58
Información comparativa	2.1.59
Estados financieros consolidados	2.1.60 – 2.1.61
Selección y uso de un índice general de precios	2.1.62 – 2.1.63
Asistencia recibida de	
Organizaciones no gubernamentales (ONG)	2.1.64–2.1.65
Destinatarios de asistencia externa	2.1.66–2.1.93
2.2 Gobiernos y otras entidades del sector público tratando de migrar hacia la base contable de acumulación (o devengo) ..	2.2.1 – 2.2.5

Presentación del estado de cobros y pagos en efectivo	2.2.1 – 2.2.2
Alcance de los estados consolidados – Exclusiones de la entidad económica	2.2.3 – 2.2.5
Apéndice 2: Ilustración de cierta información a revelar recomendada en la Parte 2 de la Norma	
Apéndice 3: Presentación del estado de cobros y pagos en efectivo en el formato requerido por la NICSP 2 Estado de Flujos de Efectivo	
Apéndice 4: Características cualitativas de la información financiera	
Apéndice 5: Establecimiento de control sobre otra entidad para fines de presentación de información financiera	

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

PARTE 1: REQUERIMIENTOS

La Parte 1 de esta Norma expone los requerimientos de información según la base contable de efectivo.

Las normas, que aparecen en letra cursiva y en negrita, deben leerse 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 está contemplada la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a partidas no significativas.

Objetivo

El propósito de esta Norma es establecer la forma en que deben presentarse los estados financieros con propósito general según la base contable de efectivo.

La información sobre cobros, pagos y saldos en efectivo de una entidad, es necesaria a efectos de rendición de cuentas y proporciona datos de entrada útiles para evaluar la capacidad de la entidad para generar en el futuro el efectivo adecuado y las probables fuentes y usos del mismo. Para tomar y evaluar decisiones relativas a la distribución de los recursos en efectivo y a la sostenibilidad de las actividades de la entidad, los usuarios requieren comprender la periodicidad y certeza de los cobros y de los pagos en efectivo.

El cumplimiento de los requisitos y recomendaciones de esta Norma mejorará la integridad y transparencia de la información financiera de los cobros, pagos y saldos en efectivo de la entidad. También mejorará la comparabilidad con los estados financieros de la propia entidad referidos a periodos anteriores y con los estados financieros de otras entidades que adopten la base contable de efectivo.

1.1 Alcance de los requerimientos

- 1.1.1 ***Una entidad que prepara y presenta los estados financieros según la base contable de efectivo, tal como está definida en esta Norma, debe aplicar los requisitos de la Parte 1 de esta Norma en la presentación de sus estados financieros anuales con propósito general.***
- 1.1.2 Los estados financieros con propósito general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Usuarios de estados financieros con propósito general son los contribuyentes de impuestos y tasas, los miembros de órganos legislativos, acreedores, proveedores, medios de comunicación y trabajadores. Los estados financieros con propósito general incluyen los estados financieros que se presentan de forma separada, o dentro de otro documento de carácter público, tal como un informe anual.
- 1.1.3 Esta Norma se aplica igualmente a los estados financieros con propósito general de una entidad individual y a los estados financieros consolidados con propósito general de una entidad económica como, por ejemplo, un gobierno en su conjunto. Requiere la preparación de un estado de cobros y de pagos en efectivo que reconozca el efectivo controlado por la entidad que informa, y la revelación de información sobre políticas contables y notas explicativas. También requiere que los importes liquidados por cuenta de la entidad que informa, por terceras partes, sea revelada en el estado de cobros y pagos en efectivo.
- 1.1.4 ***Una entidad cuyos estados financieros cumplen los requisitos de la Parte 1 de esta Norma deberá revelar ese hecho. No debe señalarse que los estados financieros cumplen con esta Norma a menos que cumplan con todos los requisitos de la Parte 1 de la misma.***
- 1.1.5 ***La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.***
- 1.1.6 El *Prólogo a las Normas Internacionales Información Financiera* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) explica que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) están diseñadas para aplicarse a los estados financieros con propósito general de todas las entidades con ánimo de lucro. Las empresas públicas (EP) se definen en el párrafo 1.2.1 siguiente. Estas entidades están orientadas a la obtención de beneficios. Consecuentemente, se requiere que cumplan con las NIIF y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).
- 1.1.7 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) se estableció en 2001 para reemplazar al Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). Las NIC emitidas por el IASC permanecerán en vigor mientras no sean modificadas o retiradas por el IASB.

1.2 La Base de efectivo

Definiciones

1.2.1 *Los términos siguientes se usan en esta Norma con el significado que a continuación se especifica:*

Efectivo (Cash) *comprende tanto la existencia de dinero en caja como los depósitos bancarios a la vista y los equivalentes al efectivo.*

Base de Efectivo (Cash basis) *se refiere a una base de contabilidad que reconoce las transacciones y otros hechos solo cuando se recibe o paga el efectivo.*

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

Flujos de efectivo (Cash flows) *son las entradas y salidas de efectivo.*

Pagos en efectivo (Cash payments) *son salidas de efectivo.*

Cobros en efectivo (Cash receipts) *son entradas de efectivo.*

Control del efectivo (Control of cash) *surge cuando la entidad puede usar o beneficiarse de otra forma del efectivo para conseguir sus objetivos y puede excluir o regular el acceso de otros a ese beneficio.*

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

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

Base contable de efectivo

1.2.2 La base contable de efectivo reconoce las transacciones y hechos solo cuando el efectivo (incluyendo los equivalentes al efectivo) es recibido o pagado por la entidad. Los estados financieros elaborados según la base

contable de efectivo proporcionan a los lectores información acerca de los orígenes del efectivo captado durante el periodo, el destino al que el efectivo fue aplicado y los saldos de efectivo en la fecha de presentación. El objeto de medición en los estados financieros es el saldo de efectivo y los cambios que se producen en él. Las notas a los estados financieros pueden proporcionar información adicional acerca de pasivos, tales como cuentas por pagar y préstamos, y algunos activos no monetarios, como cuentas por cobrar, inversiones y propiedades, planta y equipo.

Equivalentes al efectivo

- 1.2.3 Los equivalentes al efectivo se tienen para cumplir los compromisos de pago a corto plazo, más que para propósitos de inversión u otros propósitos. Para que una inversión pueda ser calificada como equivalente al efectivo, debe poder ser fácilmente convertible en una cantidad determinada de efectivo y estar sujeta a un riesgo insignificante de cambios en su valor. Por tanto, una inversión normalmente podrá ser calificada como equivalente al efectivo solo cuando tenga un vencimiento próximo, por ejemplo, de tres meses o menos desde la fecha de adquisición. Las participaciones en el patrimonio de otras entidades se excluyen de los equivalentes al efectivo a menos que sean, sustancialmente, equivalentes al efectivo.
- 1.2.4 Los préstamos bancarios representan generalmente incrementos en las entradas de efectivo. Sin embargo, en algunas jurisdicciones, los descubiertos bancarios que son reembolsables a la vista forman una parte integrante de la gestión de efectivo de la entidad. En estas circunstancias, los descubiertos bancarios son incluidos como un componente de efectivo. Una característica de los acuerdos bancarios que regulan los sobregiros, u operaciones similares, es que el saldo con el banco fluctúa constantemente de deudor a acreedor.
- 1.2.5 Los flujos de efectivo excluyen los movimientos entre partidas que constituyen efectivo porque estos componentes son parte de la gestión del efectivo de una entidad más que incrementos o decrementos en el efectivo que se controla. La gestión del efectivo incluye la inversión del exceso de efectivo disponible en equivalentes al efectivo.

Efectivo controlado por la entidad que informa

- 1.2.6 El efectivo es controlado por una entidad cuando ésta puede usarlo para lograr sus propios objetivos o beneficiarse de otra forma del efectivo y excluir o regular el acceso de otros a ese beneficio. El efectivo recaudado, o asignado o recibido mediante subvención, por una entidad la cual puede usarlo para financiar sus objetivos operativos, adquirir activos de capital o reembolsar sus deudas es controlado por la entidad.
- 1.2.7 Las cantidades depositadas en las cuentas bancarias de una entidad son controladas por esa entidad. En algunos casos, el efectivo que una entidad

gubernamental:

- (a) cobra por cuenta de su gobierno (u otra entidad) es depositado en su propia cuenta bancaria antes de transferirlo al ingreso consolidado u otra cuenta general gubernamental; y
- (b) debe transferir a terceras partes en nombre de su gobierno es inicialmente depositado en su cuenta bancaria propia antes de transferirlo al receptor autorizado.

En estos casos, la entidad controlará el efectivo durante, únicamente, el periodo en que el efectivo se encuentre en su cuenta bancaria antes de transferirlo al ingreso consolidado o a otras cuentas bancarias controladas por los gobiernos, o por terceras partes. El párrafo 1.4.9 requiere revelar los saldos de efectivo mantenidos por una entidad en la fecha de presentación que no están disponibles para usarse por la entidad o son objeto de restricciones externas. En los párrafos 2.1.15 a 2.1.22 de la Parte 2 de esta Norma se incluye una guía adicional sobre el tratamiento de los flujos de efectivo que una entidad administra en nombre de otras entidades.

1.2.8 En algunas jurisdicciones, un gobierno gestionará el desembolso de sus departamentos individuales y otras entidades a través de la centralización de la función de tesorería, a menudo referida como sistema de “cuenta única”. Bajo estas condiciones, los departamentos individuales y entidades no controlan sus propias cuentas bancarias. En cambio, la tesorería gubernamental es gestionada por una entidad central a través de una cuenta gubernamental “única” o una serie de cuentas. La entidad central pagará en nombre de los departamentos y entidades individuales después de las autorizaciones y documentación pertinentes. Por consiguiente, los departamentos y entidades individuales no controlan el efectivo que se les ha asignado o autorizado para gastar de otra forma. En estos casos, los desembolsos realizados por los departamentos y entidades individuales serán informados en una columna separada con el encabezamiento de “cuenta de tesorería” (o una columna con descripción similar) en el estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo con los requisitos del párrafo 1.3.24(a).

1.2.9 En algunos casos, la función de tesorería centralizada será desempeñada por una entidad que controla las cuentas bancarias desde las cuales se realizan los pagos en nombre de los departamentos operativos individuales y otras entidades. En estos casos, las transferencias y pagos desde dichas cuentas bancarias reflejan los cobros y pagos en efectivo que la entidad administrativa central hace en nombre de los departamentos operativos individuales y otras entidades. En el párrafo 1.3.13 se especifica que los cobros y pagos en efectivo que surgen de transacciones que la entidad administra en nombre de otras entidades y que son reconocidas en los estados financieros principales pueden ser informados en términos netos. El

párrafo 1.4.9 requiere revelar los saldos de efectivo mantenidos por una entidad en la fecha de presentación que no están disponibles para usarse por la entidad o son objeto de restricciones externas.

1.3 Presentación y requerimientos de la información a revelar

Definiciones

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

Políticas contables (*Accounting policies*) *son los principios, bases, convencionalismos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.*

Materialidad (*Materiality*): *la información tiene importancia relativa, o es material, cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las valoraciones o en las decisiones tomadas por los usuarios, con base en los estados financieros. La materialidad depende de la naturaleza o magnitud de la partida o error, considerados en las particulares circunstancias de omisión o tergiversación.*

Fecha de presentación (*Reporting date*) *es la fecha del último día del periodo sobre el que se informa al que se refieren los estados financieros.*

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

1.3.2 Los estados financieros son el resultado de procesar grandes cantidades de transacciones estructuradas mediante la agregación en grupos de acuerdo a su naturaleza o función. La última fase en el proceso de agregación y clasificación es la presentación de los datos abreviados y clasificados que forman cada línea de partida que figura en los estados financieros o en las notas. Si una partida concreta no fuese material por sí sola, se agregará con otras partidas, ya sea en los estados financieros o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente materialidad como para requerir presentación separada en los estados financieros puede, sin embargo, tenerla para ser presentada por separado en las notas.

1.3.3 El principio de importancia relativa prevé que los requisitos de información a revelar específicos que requieren las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público no necesitan cumplirse si la información resultante no es material.

Estados financieros

1.3.4 *Una entidad debe preparar y presentar sus estados financieros con propósito general que incluyen los siguientes componentes:*

(a) *un estado de cobros y pagos en efectivo que:*

- (i) **reconozca todos los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo controlados por la entidad; e**
 - (ii) **identifique por separado los pagos hechos por terceros en nombre de la entidad de acuerdo al párrafo 1.3.24 de esta Norma;**
- (b) **políticas contables y notas explicativas; y**
- (c) **cuando la entidad ponga a disposición pública su presupuesto aprobado, una comparación de los importes presupuestados y realizados bien como un estado financiero adicional separado o como una columna del presupuesto en el estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo con el párrafo 1.9.8 de esta Norma.**
- 1.3.5 **Cuando una entidad elige revelar información preparada con una base contable diferente a la de efectivo tal como está definido en esta Norma o de otra forma requerida en los párrafos 1.3.4(a) o 1.3.4(c), esta información debe ser revelada en las notas a los estados financieros.**
- 1.3.6 Los estados financieros con propósito general incluyen el estado de cobros y pagos en efectivo y otros estados que revelan información adicional acerca de los cobros en efectivo, pagos en efectivo, y saldos de efectivo controlados por la entidad y las políticas contables y notas. De acuerdo con los requerimientos del párrafo 1.3.4(a)(i) anterior, solo los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo controlados por la entidad que informa serán reconocidos como tales en el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados que pudieran ser elaborados. De acuerdo con los requerimientos del párrafo 1.3.4(c) anterior, los estados financieros con propósito general pueden incluir una comparación de los importes presupuestados y realizados como un estado financiero adicional.
- 1.3.7 El párrafo 1.3.24 de esta Norma requiere revelar en el estado de cobros y pagos en efectivo ciertos pagos hechos por terceras partes en nombre de la entidad que informa. Los pagos hechos por terceras partes no satisfacen la definición de efectivo, pagos efectivo y cobros en efectivo tal como están definidos en el párrafo 1.2.1 de esta Norma y no se presentarán como cobros y pagos en efectivo controlados por la entidad que informa en el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados que puedan ser preparados por la entidad que informa. El párrafo 1.9.17 de esta Norma prevé que una entidad puede presentar una comparación de los importes presupuestados y realizados como columnas adicionales del presupuesto en el estado de cobros y pagos en efectivo solo cuando los estados financieros y el presupuesto se preparen según una base comparable. Cuando el presupuesto y los estados financieros no se preparan según una base comparable, se presenta por separado un estado de comparación de los importes presupuestados y realizados.

- 1.3.8 Las notas a los estados financieros incluyen descripciones narrativas o esquemas o análisis más detallados acerca de las cifras mostradas en los estados financieros, así como otra información adicional. Incluyen la información requerida y recomendada para ser revelada por esta Norma, y pueden incluir otra información a revelar considerada necesaria para conseguir una presentación razonable y mejorar la rendición de cuentas.
- 1.3.9 Esta Norma no impide a una entidad incluir en sus estados financieros con propósito general, estados adicionales al estado de cobros y pagos en efectivo tal como se especifica en el párrafo 1.3.4 anterior. Por consiguiente, los estados financieros con propósito general pueden incluir también estados que, por ejemplo:
- (a) informen de los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo para los tipos de fondos más importantes, tales como el fondo de ingresos consolidados;
 - (b) proporcionen información adicional acerca de las fuentes y usos de los préstamos y de la naturaleza y tipo de los pagos en efectivo; o
 - (c) proporcionen una comparación de los importes presupuestados y realizados.

De acuerdo con los requisitos del párrafo 1.3.5 anterior, cualquier estado adicional solo informará de los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo que son controlados por la entidad.

- 1.3.10 Las entidades que informan usando la base contable de efectivo frecuentemente recopilan información de partidas que no están reconocidas bajo la contabilidad en base contable de efectivo. Ejemplos del tipo de información que puede recopilarse incluyen detalles de:
- (a) cuentas por cobrar, cuentas por pagar, préstamos y otros pasivos, activos no monetarios e ingresos y gastos acumulados o devengados;
 - (b) compromisos y pasivos contingentes; e
 - (c) indicadores de gestión y de consecución de los objetivos de servicios prestados.

- 1.3.11 Las entidades que preparen los estados financieros con propósito general de acuerdo con esta Norma pueden revelar esta información en las notas a los estados financieros cuando esa información pueda ser de utilidad para los usuarios. Cuando se revele dicha información debe describirse de forma clara y fácilmente comprensible. Si no se revela esta información en los estados financieros, pueden ser también incluidas en las notas comparaciones con los presupuestos. La Parte 2 de esta Norma recomienda la inclusión en los estados financieros con propósito general de información acerca de los activos y pasivos no monetarios y una comparación con los presupuestos.

Información a presentar en el estado de cobros y pagos en efectivo

- 1.3.12 *El estado de cobros y pagos en efectivo debe presentar las siguientes cifras para el periodo sobre el que se informa:*
- (a) *los cobros en efectivo totales de la entidad, presentando por separado una sub-clasificación de los cobros en efectivo totales usando una base de agrupación adecuada a las operaciones de la entidad;*
 - (b) *los pagos en efectivo totales de la entidad, presentando por separado una sub-clasificación de los pagos en efectivo totales usando una base de clasificación adecuada a las operaciones de la entidad; y*
 - (c) *los saldos de apertura y cierre de efectivo de la entidad.*
- 1.3.13 *Los cobros y pagos en efectivo totales, y los cobros y pagos en efectivo para cada sub-clasificación, deben mostrarse en términos brutos, excepto aquellos cobros y pagos en efectivo que puedan mostrarse en términos netos siempre y cuando:*
- (a) *surjan de transacciones que la entidad administra en nombre de terceros y que están reconocidas en los estados de cobros y pagos en efectivo; o*
 - (b) *sean para partidas en las que la rotación es rápida, las cantidades son grandes y los vencimientos cortos.*
- 1.3.14 *Las partidas, encabezamientos y subtotales deben presentarse en el estado de cobros y pagos en efectivo cuando dicha presentación sea necesaria para reflejar fielmente los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo de la entidad.*
- 1.3.15 Esta Norma requiere que todas las entidades presenten un estado de cobros y pagos en efectivo que revele los saldos de efectivo iniciales y finales, los cobros en efectivo totales y pagos en efectivo totales del periodo sobre el que se informa, y las principales sub-clasificaciones que contienen. Esto asegurará que los estados financieros proporcionen información completa acerca de los saldos de efectivo de la entidad y de los cambios que han tenido lugar en el periodo en un formato que sea accesible y comprensible para los usuarios.
- 1.3.16 La información a revelar sobre materias como los saldos de efectivo de la entidad, si el efectivo es generado por impuestos, multas, cuotas, y/o préstamos y si fueron empleados para satisfacer costes operativos, para la adquisición de activos de capital o para cancelar deuda mejorará la transparencia y rendición de cuentas de la información financiera. Esta información a revelar también facilitará análisis y evaluaciones mejor

informadas acerca de los recursos en efectivo corrientes de la entidad y de la probabilidad y sostenibilidad de las entradas futuras de efectivo.

Clasificación

1.3.17 Las sub-clasificaciones (o clases) de los cobros y pagos en efectivo totales que se revelarán de acuerdo a los párrafos 1.3.12 y 1.3.14 son una cuestión de juicio profesional. Ese juicio se aplicará en el contexto de las características objetivas y cualitativas de la información financiera según la base contable de efectivo. El Apéndice 4 de esta Norma resume las características cualitativas de la información financiera. Los cobros en efectivo totales pueden clasificarse para, por ejemplo, identificar por separado cobros en efectivo de: impuestos o asignaciones; subvenciones y donaciones; préstamos; importes de la disposición de propiedades, planta y equipo; y otras actividades continuadas de prestación de servicios y comerciales. Los pagos en efectivo totales puede clasificarse para, por ejemplo, identificar por separado los pagos en efectivo con respecto a: actividades continuadas de prestación de servicios incluyendo transferencias a ciudadanos u otros gobiernos o entidades; programas de reducción de deuda; adquisiciones de propiedades, planta y equipo; y cualquier actividad comercial. También son posibles presentaciones alternativas, por ejemplo, los cobros en efectivo totales pueden clasificarse según su fuente y los pagos pueden sub-clasificarse bien según la naturaleza de los pagos o su función o programa dentro de la entidad, según resulte apropiado.

Partidas, encabezamientos y subtotales

1.3.18 Los factores a tener en cuenta al determinar qué partidas, encabezamientos y subtotales deben presentarse dentro de cada sub-clasificación de acuerdo con los requerimientos del párrafo 1.3.14 anterior incluyen: los requerimientos de otras secciones de esta Norma (por ejemplo, el párrafo 1.10.8 requiere que el total de asistencia externa recibida en efectivo durante el periodo se revele por separado en el estado de cobros y pagos en efectivo); evaluaciones de la importancia relativa probable de la información a revelar a los usuarios; y el grado en que las explicaciones e información a revelar necesarias se incluyen en las notas a los estados financieros. Los párrafos 2.1.23 al 2.1.30 de la Parte 2 de esta Norma señalan la información a revelar adicional sobre principales clases de flujos de efectivo que se recomienda a una entidad incluir en las notas a los estados financieros o en los propios estados financieros. Es probable que en muchos casos, pero no necesariamente en todos, esta información a revelar satisfaga los requisitos del párrafo 1.3.12 anterior.

Información en términos netos

1.3.19 Esta Norma requiere la información de los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo en términos brutos excepto en las circunstancias identificadas en el párrafo 1.3.13 anterior. Los párrafos

1.3.20 al 1.3.21 siguientes detallan aquellas circunstancias en que la información en términos netos puede estar justificada.

- 1.3.20 Los Gobiernos y los departamentos gubernamentales y otras entidades gubernamentales pueden administrar transacciones y actuar de otras formas como agentes en nombre de otros. Estas transacciones administradas y en comisión pueden incluir el cobro de ingresos en nombre de otra entidad, la transferencia de fondos a los beneficiarios que cumplan los requisitos o la salvaguarda de dinero en nombre de los miembros de la comunidad. Ejemplos de tales actividades pueden incluir:
- (a) la recaudación de impuestos efectuada por un nivel del gobierno por cuenta de otro nivel del mismo; no incluyéndose aquí los impuestos recaudados por un gobierno para su propio uso, como parte de algún acuerdo de coparticipación en la recaudación;
 - (b) la aceptación y reembolso de depósitos a la vista por parte de una institución financiera;
 - (c) los fondos mantenidos para clientes en una entidad de inversión o fiduciaria;
 - (d) los alquileres cobrados por cuenta y pagados a los poseedores de propiedades de inversión;
 - (e) las transferencias de un departamento gubernamental a terceros acordes con la legalidad vigente u otra autoridad gubernamental; y
 - (f) los fondos administrados por una entidad central bajo las bases de una “cuenta única” para la gestión de los desembolsos gubernamentales (tal como se indica en el párrafo 1.2.8).
- 1.3.21 En muchos casos, el efectivo que una entidad recibe por las transacciones que administra como un agente para otros será depositado en cuentas de fideicomiso, o directamente en las cuentas bancarias del receptor último del efectivo. En estos casos, la entidad no controlará el efectivo que reciba respecto a las transacciones que administre y estos flujos de efectivo no formarán parte de los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo de la entidad. Sin embargo, en otros casos el efectivo recibido se depositará en las cuentas bancarias controladas por la entidad que actúa como agente, y el cobro y transferencia de ese efectivo se informará en el estado de cobros y pagos en efectivo de la entidad.
- 1.3.22 En algunos casos, los importes de los flujos de efectivo que surgen de las transacciones administradas que “pasan a través” de la cuenta bancaria de la entidad que informa pueden ser grandes en comparación con las transacciones de la propia entidad, y el control puede realizarse durante únicamente un corto periodo de tiempo antes de que los importes sean transferidos a los receptores últimos. Esto puede darse también con otros

flujos de efectivo incluyendo, por ejemplo, anticipos hechos para, y el reembolso de:

- (a) la compra y venta de inversiones financieras; y
- (b) otros préstamos tomados a corto plazo, por ejemplo, los convenidos con periodos de vencimiento de tres meses o menos.

1.3.23 El reconocimiento de estas transacciones en términos brutos puede debilitar la capacidad de los estados financieros de algunos gobiernos y entidades gubernamentales de mostrar información acerca de los cobros y pagos en efectivo que resultan de las actividades propias de la entidad. De acuerdo con ello, esta Norma permite que se compensen los cobros y pagos en efectivo y se informe en términos netos en el estado de cobros y pagos en efectivo en las circunstancias identificadas en el párrafo 1.3.13 anterior.

Pagos por terceros por cuenta de una entidad

1.3.24 *Cuando, durante un periodo sobre el que se informa, un tercero liquida directamente las obligaciones de una entidad o compra bienes y servicios en beneficio de la entidad, la entidad debe revelar en columnas separadas en el estado de cobros y pagos en efectivo:*

- (a) *el total de pagos hechos por terceros que forman parte de la entidad económica a la que pertenece la entidad que informa, mostrando por separado una sub-clasificación de las fuentes y usos de los pagos totales usando una base de clasificación adecuada a las operaciones de la entidad; y*
- (b) *el total de pagos hechos por terceros que no son parte de la entidad económica a la que pertenece la entidad que informa, mostrando por separado una sub-clasificación de las fuentes y usos de los pagos totales usando una base de clasificación adecuada a las operaciones de la entidad.*

Dicha información debe revelarse solo si durante el periodo sobre el que se informa la entidad ha sido notificada formalmente por el tercero o por el destinatario de que dicho pago se ha realizado o ha verificado el pago de otro modo.

1.3.25 Cuando un gobierno gestiona los desembolsos de sus departamentos individuales y de otras entidades a través de una función de tesorería centralizada o de un acuerdo de “cuenta única”, los pagos son hechos en nombre de aquellos departamentos y entidades por una entidad central tras la adecuada autorización y documentación del departamento. En estos casos, el departamento u otra entidad no controlan las entradas, salidas y saldos de efectivo. Sin embargo, el departamento u otra entidad se beneficia de los pagos hechos en su nombre, y conocer el importe de dichos pagos es relevante para los usuarios al identificar los recursos en efectivo que el

gobierno ha aplicado a las actividades de la entidad durante el periodo. De acuerdo con el párrafo 1.3.24(a) anterior, el departamento u otra entidad informa en una columna separada en el estado de cobros y pagos en efectivo, el importe de pagos realizados por la entidad central en su nombre, y las fuentes y usos del importe gastado sub-clasificado en una base adecuada para el departamento u otra entidad. Esta información a revelar facilitará a los usuarios identificar los importes totales de pagos hechos, los fines para los que fueron realizados y si, por ejemplo, los pagos fueron hechos con importes distribuidos o asignados presupuestariamente del fondo de ingresos generales o de fondos de usos especiales u otras fuentes.

- 1.3.26 En algunas jurisdicciones, los departamentos gubernamentales u otras entidades pueden tener establecidas sus propias cuentas bancarias y controlar ciertas entradas, salidas y saldos de efectivo. En estas jurisdicciones, las indicaciones o instrucciones gubernamentales pueden también requerir que un departamento u otra entidad gubernamental liquide ciertas obligaciones de otros departamentos o entidades, o adquiera ciertos bienes o servicios en nombre de otros departamentos o entidades. De acuerdo al párrafo 1.3.24(a) anterior, la entidad que informa, mostrará en una columna separada del estado de cobros y pagos en efectivo, la cantidad, fuentes y usos de dichos desembolsos hechos por su cuenta durante el periodo sobre el que se informa. Esto ayudará a los usuarios a identificar los recursos totales en efectivo de la entidad económica que han sido aplicados a las actividades de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, y las fuentes y usos de esos recursos en efectivo.
- 1.3.27 En algunos casos, terceras partes que no son parte de la entidad económica a la que pertenece la entidad que informa adquieren bienes o servicios en nombre de la entidad o para liquidar obligaciones de la entidad. Por ejemplo, un gobierno nacional puede financiar operaciones de programas de educación o salud de una provincia o municipio gubernamental independiente mediante el pago directo a los suministradores de los servicios y adquiriendo y transfiriendo al otro gobierno los suministros necesarios durante el periodo. De forma similar, un gobierno nacional o una agencia de asistencia independiente puede pagar a una empresa constructora directamente por construir una carretera para un gobierno concreto en lugar de proporcionar fondos al gobierno directamente. Estos pagos pueden realizarse vía subvenciones u otras ayudas, o como préstamos que deben reembolsarse. En estos casos, el gobierno provincial o municipal no recibe el efectivo (incluyendo equivalentes al efectivo) directamente, o adquiere el control de una cuenta bancaria o facilidades similares establecidas para su beneficio por la otra entidad. Por consiguiente, la cantidad liquidada o pagada en su nombre no constituye “efectivo” tal como está definido en esta Norma. Sin embargo, el gobierno se beneficia de los pagos en efectivo hechos por su cuenta.

- 1.3.28 El párrafo 1.3.24(b) anterior requiere que una entidad informe en una columna separada en su estados de cobros y pagos en efectivo, del monto, fuentes y usos de los desembolsos hechos por terceros que no forman parte de la entidad económica a la que pertenece. Esto facilitará a los usuarios identificar los recursos totales en efectivo aplicados a las actividades de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, y la medida en que esos recursos son proporcionados por partes que son, y que no son, parte del gobierno al que pertenece la entidad que informa. En algunos casos, en la fecha de presentación una entidad puede no conocer los pagos que se han hecho en su nombre por terceras partes en el periodo sobre el que se informa. Esto puede ocurrir cuando la entidad no ha sido formalmente avisada del pago realizado por el tercero o no puede verificar de otra forma que un pago esperado ha sido realizado. El párrafo 1.3.24 anterior requiere que los pagos realizados por terceros solo sean revelados en el estado de cobros y pagos en efectivo cuando durante el periodo sobre el que se informa la entidad ha sido formalmente avisada de que dichos pagos se han hecho o ha verificado de otra forma su realización.
- 1.3.29 La sub-clasificación (o clases) de fuentes y usos de los pagos realizados por terceras partes que serán revelados de acuerdo con los párrafos 1.3.24(a) y 1.3.24(b) son una cuestión de criterio profesional. Los factores a considerar al ejercer ese criterio están descritos en el párrafo 1.3.17.

Políticas contables y notas explicativas

Estructura de las notas

1.3.30 *Las notas a los estados financieros de una entidad deben:*

- (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; y*
- (b) *proporcionar información adicional no incluida en los estados financieros pero que es necesaria para una presentación razonable de los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo de la entidad.*

1.3.31 *Las notas a los estados financieros deben presentarse de una forma sistemática. Cada partida del estado de cobros y pagos en efectivo y del resto de los estados financieros debe tener referencias a cualquier información relacionada en las notas.*

Selección e información a revelar de las políticas contables

1.3.32 *Los estados financieros con propósito general deben presentar información que sea:*

- (a) *comprensible;*
 - (b) *relevante para las necesidades de los usuarios a efectos de toma de decisiones y de rendición de cuentas; y*
 - (c) *fiable, en el sentido de que:*
 - (i) *represente fielmente los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo de la entidad y el resto de información revelada;*
 - (ii) *neutral, es decir, libre de sesgos; y*
 - (iii) *completa en todos sus aspectos materiales.*
- 1.3.33 La calidad de la información provista en los estados financieros con propósito general determina la utilidad de los mismos para los usuarios. El párrafo 1.3.32 requiere del desarrollo de políticas contables para garantizar que los estados financieros proporcionan información que reúna un número de características cualitativas. El Apéndice 4 de esta Norma resume las características cualitativas de la información financiera. El apéndice, también señala que la oportunidad de la información puede tener impacto en la relevancia y fiabilidad de la información financiera. El mantenimiento de registros contables completos y precisos durante el periodo sobre el que se informa es esencial para la oportuna elaboración de los estados financieros con propósito general.
- 1.3.34 *La sección de políticas contables de las notas a los estados financieros debe describir cada política contable específica que sea necesaria para una comprensión apropiada de los estados financieros, incluyendo la medida en que la entidad ha aplicado cualquier provisión transitoria en esta Norma.*
- 1.3.35 *Los tratamientos contables inapropiados no son rectificadas por revelar las políticas contables utilizadas, ni por notas u otro material explicativo.*
- 1.3.36 Al decidir si se debe revelar una política contable específica, la dirección considerará si dicha información podría ayudar a los usuarios a comprender la forma en que las transacciones y hechos son reflejados en la información sobre cobros, pagos y saldos de efectivo. Una política contable puede ser significativa incluso si las cantidades mostradas para los periodos corrientes y anteriores no son materiales. El párrafo 1.3.4 de esta Norma especifica que los estados financieros con propósito general incluyen las políticas contables y las notas explicativas. Consecuentemente, los requisitos del párrafo 1.3.34 anterior también se aplican a las notas de los estados financieros.
- 1.3.37 *Cuando una entidad elige incluir en sus estados financieros cualquier información a revelar recomendada en la Parte 2 de esta Norma, dicha información a revelar debe cumplir con los requisitos del párrafo 1.3.32 anterior.*

- 1.3.38 La Parte 2 de esta Norma recomienda revelar información adicional en notas a los estados financieros. Cuando se revele, esta información necesitará ser comprensible y satisfacer las otras características cualitativas de la información financiera.

1.4 Consideraciones generales

Periodo sobre el que se informa

- 1.4.1 *Los estados financieros con propósito general deben presentarse al menos anualmente. Cuando, en circunstancias excepcionales, la fecha de presentación de una entidad cambia y dichos estados financieros anuales son presentados para un periodo de tiempo mayor o menor de un año, una entidad debe revelar además del periodo cubierto por los estados financieros:*

- (a) *Las razones por las que se utiliza un periodo diferente del anual; y*
- (b) *el hecho de que las cantidades comparativas pueden no ser comparables.*

- 1.4.2 La fecha de presentación es la fecha del último día del periodo sobre el que se informa al que se refieren los estados financieros. En circunstancias excepcionales se puede requerir que una entidad, o ésta puede decidir, cambiar la fecha de presentación para, por ejemplo, alinear el ciclo de información al ciclo presupuestario. Cuando sea éste el caso, es importante que se revele la razón del cambio en la fecha de presentación y que los usuarios sean conscientes de que las cantidades mostradas para el periodo actual y las cantidades comparativas no son comparables.

- 1.4.3 Normalmente, los estados financieros se preparan uniformemente, cubriendo intervalos anuales. Sin embargo, algunas entidades prefieren informar, por ejemplo, en un periodo de 52 semanas por razones prácticas. Esta Norma no prohíbe esta práctica, ya que es poco probable que los estados financieros resultantes sean materialmente diferentes de los presentados anualmente.

Oportunidad

- 1.4.4 La utilidad de los estados financieros se ve perjudicada si éstos no se ponen a disposición de los usuarios dentro de un periodo razonable de tiempo, tras la fecha de presentación. Una entidad debe estar en condiciones de emitir sus estados financieros dentro de los seis meses posteriores a su fecha de presentación, aunque un marco temporal de no más de tres meses es altamente recomendable. Factores recurrentes tales como la complejidad de las operaciones de una entidad no son una razón suficiente para no informar con oportunidad. Las fechas límite más específicas son tratadas por ley y regulaciones en muchas jurisdicciones.

Fecha de autorización

- 1.4.5 *Una entidad debe revelar la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su publicación, así como quién ha dado esta autorización. En el caso de que otro órgano tenga poder para modificar los estados financieros tras la emisión, la entidad debe revelar este hecho.*
- 1.4.6 La fecha en la que se autoriza su emisión es la fecha en la cual los estados financieros reciben aprobación del individuo o consejo con autoridad de finalizarlos para su emisión. Es importante para los usuarios saber en qué momento los estados financieros han sido autorizados para su publicación, puesto que no reflejarán eventos que hayan ocurrido después de esta fecha. Es también importante para los usuarios conocer las circunstancias poco comunes en las que alguna persona u organización tienen la autoridad para modificar los estados financieros tras su emisión. Ejemplos de individuos u órganos que tienen el poder de modificar los estados financieros después de su publicación son los Ministros, el gobierno del cual la entidad forma parte, el Parlamento u órgano elegido de representantes. Si se llevan a cabo estos cambios, los estados financieros modificados son un nuevo conjunto de estados financieros.

Información acerca de la entidad

- 1.4.7 *Una entidad revelará lo siguiente, si no ha sido revelado en otra parte de la información publicada con los estados financieros:*
- (a) *el domicilio y forma legal de la entidad, y jurisdicción en que opera;*
 - (b) *una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad, y principales actividades;*
 - (c) *una referencia a la legislación pertinente que rige las operaciones de la entidad, si la hubiera; y*
 - (d) *el nombre de la entidad controladora directa y de la controladora última de la entidad económica (si fuera pertinente).*
- 1.4.8 La información a revelar requerida en el párrafo 1.4.7 permitirá a los usuarios identificar la naturaleza de las operaciones de la entidad y conseguir la comprensión del entorno legislativo e institucional en el que opera. Esto es necesario a efectos de rendición de cuentas y ayudará a los usuarios a comprender y evaluar los estados financieros de la entidad.

Restricciones en los saldos de efectivo y el acceso a los préstamos

- 1.4.9 *Una entidad debe revelar en las notas a los estados financieros junto con un comentario, la naturaleza e importe de:*

- (a) *los saldos de efectivo significativos que no están disponibles para el uso por la entidad;*
- (b) *los saldos de efectivo significativos que son objeto de restricciones externas; y*
- (c) *facilidades crediticias o préstamos no utilizados que puedan estar disponibles para actividades operativas futuras y para liquidar compromisos de capital, indicando cualquier restricción en el uso de estas facilidades.*

1.4.10 Los saldos de efectivo mantenidos por una entidad no deberían estar disponibles para el uso por la entidad cuando, por ejemplo, una entidad controlada opere en un país donde se apliquen controles de cambio u otras restricciones legales y los saldos no estén disponibles para su uso general por la entidad controladora u otras entidades controladas.

1.4.11 Los saldos de efectivo controlados por una entidad pueden estar sujetos a restricciones que limiten los propósitos o el momento de su uso. Esta situación a menudo existe cuando una entidad recibe una subvención o donación que debe ser usada para un propósito específico. También puede existir cuando, en la fecha de presentación, una entidad mantenga en sus propias cuentas bancarias el efectivo que ha cobrado para otras partes como agente, pero que todavía no ha transferido a dichas otras partes. Aunque estos saldos son controlados por la entidad y son presentados como saldos de efectivo de la entidad, la revelación por separado de las cantidades de tales partidas es útil para los usuarios de esta información.

1.4.12 Las facilidades crediticias o préstamos no utilizados representan una fuente potencial de efectivo para una entidad. La revelación del importe de esas facilidades según tipos significativos permite a los lectores evaluar la disponibilidad de dicho efectivo, y en qué medida la entidad ha hecho uso de ellos durante el periodo sobre el que se informa.

Congruencia de la presentación

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

- (a) *se produzca un cambio significativo 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*
- (b) *se requiera un cambio en la presentación por una modificación futura a esta Norma.*

1.4.14 Una reestructuración importante de los acuerdos sobre suministro de servicios; la creación de una nueva, o finalización de una entidad

gubernamental importante existente; una adquisición o disposición significativa; o una revisión de la presentación general de los estados financieros con propósito general de la entidad, podría sugerir que el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados financieros individuales deben presentarse de forma diferente. Por ejemplo, puede ocurrir que un gobierno se deshaga de una caja de ahorros gubernamental 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, la presentación de los estados financieros identificando una institución financiera como actividad principal del gobierno es improbable que sea relevante.

- 1.4.15 Solo si es probable que la estructura revisada continúe, o si las ventajas de una presentación alternativa son claras, la entidad debe cambiar la presentación de sus estados financieros. Cuando se realicen dichos cambios en la presentación, una entidad reclasificará su información comparativa de acuerdo al párrafo 1.4.19. Cuando una entidad cumpla con esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, se permite un cambio en la presentación para cumplir con los requisitos nacionales siempre que la presentación revisada sea congruente con los requisitos de esta Norma.

Información comparativa

- 1.4.16 *A menos que una disposición de esta Norma lo permita o requiera de otra forma, debe revelarse información comparativa, con respecto al periodo anterior, de toda la información numérica requerida por esta norma para revelarse en los estados financieros, excepto en el periodo de información de los estados financieros en que se les aplicó por primera vez esta Norma. La información comparativa deberá incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente.*
- 1.4.17 Esta Norma requiere la presentación de un estado de cobros y pagos en efectivo, y especifica cierta información a revelar que se requiere realizar en dichos estados y en las notas a los mismos. Esta Norma no prohíbe la preparación de estados financieros adicionales. La Parte 2 de esta Norma recomienda revelar cierta información adicional. Cuando se preparan estados financieros adicionales a los estados de cobros y pagos en efectivo o se revela la información recomendada por la Parte 2 de esta Norma, también se aconseja revelar información comparativa.
- 1.4.18 En algunos casos, la información narrativa proporcionada en los estados financieros de periodos anteriores continúa siendo relevante en el periodo actual. Por ejemplo, los detalles de una disputa legal, cuyo resultado era incierto en la última fecha de presentación y está todavía por resolverse, pueden ser revelados en el periodo actual. Los usuarios se benefician de

conocer que la incertidumbre existía en la última fecha de presentación y los pasos que se han dado durante el periodo para resolverla.

- 1.4.19 *Cuando la presentación o clasificación de partidas requeridas para ser reveladas en los estados financieros es modificada, las cantidades comparativas deben ser reclasificadas, a menos que sea impracticable hacerlo, para garantizar la comparabilidad con el periodo actual, y la naturaleza, la cantidad y razón de cualquier reclasificación deberá ser revelada. Cuando sea impracticable la reclasificación de las cantidades comparativas, una entidad debe revelar la razón de no reclasificar y la naturaleza de los cambios que tendrían que realizarse si se reclasificaran.*
- 1.4.20 Pueden existir circunstancias que hagan impracticable reclasificar la información comparativa para lograr la comparabilidad con el periodo actual. Por ejemplo, algunos datos pueden haber sido recopilados, 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 revela la naturaleza de los ajustes a las cantidades comparativas que deberían haberse realizado.

Identificación de los estados financieros

- 1.4.21 *Los estados financieros deben identificarse y distinguirse claramente de otra información publicada en el mismo documento.*
- 1.4.22 Esta Norma se aplica solo a los estados financieros, y no a otra información presentada en los informes anuales u otros documentos. Por consiguiente, es importante que los usuarios puedan distinguir la información preparada usando esta Norma de otra información que puede ser útil para los usuarios pero que no es materia de esta Norma.
- 1.4.23 *Cada componente de los estados financieros debe ser claramente identificado. Adicionalmente, la siguiente información debe ser mostrada de forma destacada y repetirse cuando sea necesario para una comprensión adecuada de la información presentada:*
- (a) *El nombre, u otro tipo de identificación, de la entidad que presenta la información;*
 - (b) *si los estados financieros corresponden a una entidad individual o a la entidad económica;*
 - (c) *la fecha de presentación o el periodo cubierto por los estados financieros, según resulte apropiado al componente relacionado de los mismos;*
 - (d) *la moneda de los estados financieros; y*
 - (e) *el nivel de precisión utilizado en la presentación de las cifras de los estados financieros.*

- 1.4.24 Los requisitos exigidos en el párrafo 1.4.23, se cumplen, normalmente, mediante la información que se suministra en las cabeceras de las páginas y en los encabezados abreviados de las columnas de cada página de los estados financieros. Se requiere el juicio profesional para determinar la mejor forma de presentación de esta información. Por ejemplo, cuando los estados financieros son leídos electrónicamente, la separación de hojas no se usa. En tales casos, las partidas identificadas en el párrafo 1.4.23 son presentadas con la frecuencia suficiente para asegurar una comprensión apropiada de la información dada.
- 1.4.25 Los estados financieros son a menudo más comprensibles presentando la información en miles o millones de unidades de la moneda de los estados financieros. Esto es aceptable en tanto se revele el nivel de precisión en la presentación y no se pierda información relevante.

1.5 Corrección de errores

- 1.5.1 *Cuando surja un error en relación al saldo de efectivo incluido en los estados financieros, el importe del error relacionado con periodos anteriores debe ser informado ajustando el efectivo al principio del periodo. La información comparativa debe ser reexpresada, a menos que sea impracticable llevar esto a cabo.*
- 1.5.2 *Una entidad debe revelar en las notas a los estados financieros lo siguiente:*
- (a) *la naturaleza del error;*
 - (b) *el importe de la corrección; y*
 - (c) *el hecho de que la información comparativa ha sido reexpresada o que es impracticable hacerlo.*
- 1.5.3 Pueden descubrirse en el periodo corriente errores al preparar los estados financieros de uno o más periodos anteriores. Los errores pueden ocurrir como resultado de errores aritméticos, errores al aplicar las políticas contables, problemas de interpretación de los hechos, fraude o negligencias. Cuando se identifica un error respecto a un periodo previo, el saldo de apertura del efectivo se ajusta para corregir el error y los estados financieros, incluyendo la información comparativa de los periodos previos, se presenta como si el error hubiera sido corregido en el periodo en el cual se cometió. Se incluye en las notas una explicación del error y su ajuste.
- 1.5.4 La reexpresión de la información comparativa no necesariamente da lugar a una modificación de los estados financieros que han sido aprobados por el respectivo organismo gubernamental, o registrados o depositados ante las autoridades con poder regulador. No obstante, las leyes nacionales pueden requerir que tales estados financieros sean modificados.

- 1.5.5 Esta Norma requiere la presentación de un estado de cobros y pagos en efectivo, y no prohíbe la presentación de otros estados financieros. Cuando se presentan estados financieros adicionales al estado de cobros y pagos en efectivo, los requisitos en los párrafos 1.5.1 y 1.5.2 para la corrección de errores también se aplicarán a aquellos estados.

1.6 Estados financieros consolidados

Definiciones

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

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

Control de una entidad (*Control of an entity*) es la potestad para dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad de forma que se beneficie de sus actividades.

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

Entidad Controladora (*Controlling entity*) es una entidad que tiene una o más entidades controladas.

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

Entidad económica

- 1.6.2 El término “entidad económica” se usa en esta Norma para definir, a efectos de presentación de la información financiera, un grupo de entidades que comprende a la entidad controladora y a las entidades controladas.
- 1.6.3 También se usan, para referirse a una entidad económica, los términos “entidad administrativa”, “entidad que presenta información financiera”, “entidad consolidada” y “grupo.”
- 1.6.4 Una entidad económica puede incluir entidades con objetivos de carácter social y comercial. Por ejemplo, un organismo gubernamental de vivienda puede ser una entidad económica que incluya entidades que proporcionan vivienda a precio simbólico, así como también entidades que proporcionan alojamiento en régimen comercial.

Alcance de los estados financieros consolidados

- 1.6.5 *Una entidad controladora distinta de la entidad controladora identificada en los párrafos 1.6.7 y 1.6.8, debe elaborar los estados financieros consolidados que consoliden a todas las entidades controladas,*

extranjeras y nacionales, excepto las que se mencionan en el párrafo 1.6.6.

- 1.6.6 *Una entidad controlada debe ser excluida de la consolidación cuando opera bajo severas restricciones externas a largo plazo que impiden que la entidad controladora se beneficie de sus actividades.*
- 1.6.7 *Una entidad controladora que es una entidad totalmente participada, no necesita presentar estados financieros consolidados dado que es improbable que existan usuarios de dicha información o que sus necesidades de información sean satisfechas por los estados financieros consolidados de la entidad controladora.*
- 1.6.8 *Una entidad controladora que es virtualmente propiedad de otra no necesita presentar estados financieros consolidados a condición de que la entidad controladora obtenga la aprobación de los propietarios de los intereses minoritarios.*
- 1.6.9 Los usuarios de los estados financieros de un gobierno u otra entidad controladora del sector público, están normalmente interesados y necesitan ser informados acerca de los recursos en efectivo controlados por la entidad económica en su conjunto. Esta necesidad se satisface con los estados financieros consolidados que presentan información financiera acerca de la entidad económica como entidad individual independientemente de los límites legales de las entidades jurídicas separadas.
- 1.6.10 El párrafo 1.3.4 de esta Norma requiere que una entidad que informa prepare un estado de cobros y pagos en efectivo. Congruentemente con los requisitos del párrafo 1.6.5 anterior, el estado de cobros y pagos en efectivo preparado por un gobierno u otra entidad que informa del sector público que es controladora, consolidará los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo de todas las entidades que controla. La información a revelar en las notas requerida en la Parte 1 de esta Norma también se presentará de forma consolidada. El Apéndice 5 de esta Norma ilustra la aplicación del concepto de control al determinar la entidad financiera que informa.
- 1.6.11 Esta Norma no excluye la preparación de estados financieros adicionales al estado de cobros y pagos en efectivo. Esos estados adicionales pueden, por ejemplo, revelar información adicional acerca de los cobros y pagos relativos a ciertos grupos de fondos o proporcionar detalles adicionales acerca de ciertos tipos de flujos de efectivo. La Parte 2 de esta Norma identifica la información a revelar adicional que se recomienda realizar a una entidad. Los estados e información a revelar adicional también aportarán información consolidada donde sea apropiado.
- 1.6.12 Para fines de presentación de la información financiera, la entidad que informa (entidad financiera que informa) puede consistir en un número de

entidades controladas incluyendo departamentos gubernamentales, agencias y Empresas Públicas (EP). Determinar el alcance de la entidad financiera que informa puede ser difícil debido al amplio número de entidades potenciales. Por esta razón, la entidad que informa es a menudo determinada por la legislación. En algunos casos, la entidad que informa definida en esta Norma puede diferir de la entidad que informa especificada por la legislación, y puede ser necesario revelar información adicional para satisfacer los requerimientos de información legislativos.

- 1.6.13 A una entidad controladora que es completamente propiedad de otra entidad (tal como una agencia gubernamental que es completamente propiedad del gobierno), no se le requiere presentar los estados financieros consolidados cuando dichos estados no son requeridos por su entidad controladora y las necesidades de otros usuarios están mejor satisfechas por los estados financieros consolidados de su entidad controladora. Sin embargo, en el sector público, muchas entidades controladoras que son completa o virtualmente poseídas representan sectores o actividades clave de un gobierno. En estos casos, las necesidades de información de ciertos usuarios pueden no ser satisfechas por la presentación de estados financieros consolidados de todo el gobierno en un único nivel, y el propósito de esta Norma es no eximir a tales entidades de preparar los estados financieros consolidados. En muchas jurisdicciones, los gobiernos han reconocido esto y han legislado los requisitos de información financiera de tales entidades.
- 1.6.14 En algunas jurisdicciones, una entidad controladora que es virtualmente poseída por completo por otra entidad (tal como una empresa pública que tiene cierta participación minoritaria del sector privado) es también eximida de presentar los estados financieros consolidados si la entidad controladora obtiene la aprobación de los propietarios de los intereses minoritarios. Poseída prácticamente en su totalidad significa, con frecuencia, que la entidad controladora posee el 90% o más de los derechos de voto. A efectos de esta Norma, los intereses minoritarios son la parte de una entidad controlada atribuible a los intereses que no son propiedad, directa o indirectamente a través de entidades controladas, de la entidad controladora.
- 1.6.15 En algunos casos, una entidad económica consta de un número de entidades controladoras intermedias. Por ejemplo, si bien el ministerio de sanidad puede ser la entidad controladora, es posible que haya controladoras intermedias en el ámbito de las autoridades sanitarias locales o regionales. Los requerimientos para la rendición de cuentas y presentación de información de cada jurisdicción pueden especificar a qué entidades se requiere preparar un estado financiero consolidado (o cuáles están eximidas de hacerlo). Cuando no hay obligación para una entidad controladora intermediaria de preparar los estados financieros consolidados pero es probable que existan usuarios de los estados financieros con propósito

general de la entidad económica, se recomienda que las entidades controladoras intermediarias preparen y emitan dichos estados.

Procedimientos de consolidación

1.6.16 *Los siguientes procedimientos de consolidación son de aplicación:*

- (a) *los saldos y transacciones en efectivo entre entidades que pertenecen a la entidad económica deberán ser eliminadas completamente;*
- (b) *cuando los estados financieros utilizados en una consolidación se refieran a fechas de presentación distintas, se deben hacer ajustes para recoger los efectos de las transacciones significativas que han ocurrido entre dichas fechas y la fecha de los estados financieros de la entidad controladora. En cualquier caso, la diferencia entre las fechas de presentación no debe ser superior a tres meses; y*
- (c) *los estados financieros consolidados deben prepararse usando políticas contables uniformes para transacciones con efectivo similares. Si no es practicable usar políticas contables uniformes al preparar los estados financieros consolidados, el hecho será revelado conjuntamente con las proporciones de partidas en los estados financieros consolidados a las cuales se han aplicado políticas contables diferentes.*

1.6.17 Los procedimientos de consolidación señalados en el párrafo 1.6.16 proporcionan las bases para preparar los estados financieros consolidados para todas las entidades incluidas en la entidad económica como unidad económica individual.

1.6.18 Los estados financieros consolidados deben reflejar solo las transacciones entre la entidad económica y otras entidades externas a ella. Según esto, las transacciones entre entidades incluidas en la entidad económica son eliminadas para evitar la doble contabilización. Por ejemplo, un departamento gubernamental puede vender un activo físico a otro departamento gubernamental. Puesto que el efecto sobre el efectivo neto en todo el gobierno como entidad que informa es cero, esta transacción necesita ser eliminada para evitar sobrevalorar los cobros y pagos del gobierno en conjunto como entidad que informa. Una entidad gubernamental puede mantener fondos con una institución financiera pública. Estos saldos serán eliminados a nivel de gobierno en su conjunto porque representan saldos internos de la entidad económica. De forma similar, una EP que opera en el extranjero puede hacer un pago a un departamento del gobierno que permanezca en tránsito en la fecha de presentación. En este caso, la no eliminación de la transacción resultaría en una infravaloración del saldo de efectivo de la entidad económica y una sobrevaloración de sus pagos en efectivo.

- 1.6.19 Las entidades individuales incluidas en la entidad económica pueden adoptar diferentes políticas para clasificar los cobros y pagos en efectivo y la presentación de sus estados financieros. Los cobros o pagos que surgen de transacciones similares son clasificados y presentados de una forma uniforme en los estados financieros consolidados cuando sea factible.

Información a revelar sobre la consolidación

01/06/2020 *En los estados financieros consolidados se revelará la siguiente información:*

- (a) *una lista de entidades controladas significativas incluyendo el nombre, la jurisdicción en que opera la entidad controlada (cuando es distinta a la de la entidad controladora); y*
- (b) *las razones de no consolidar una entidad controlada.*

Disposiciones transitorias

- 1.6.21 Las entidades controladoras que adoptan esta Norma pueden tener un gran número de entidades controladas con volúmenes significativos de transacciones entre aquellas entidades. Como consecuencia, puede resultar difícil identificar todas las transacciones y saldos que necesitan ser eliminados a efectos de preparación de los estados financieros consolidados de la entidad económica. Por esta razón, el párrafo 1.8.2 flexibiliza, durante el periodo de transición, el requerimiento de eliminar todos los saldos y transacciones de efectivo entre las entidades dentro de la entidad económica. Sin embargo, el párrafo 1.8.3 requiere que las entidades que aplican la disposición transitoria revelen el hecho de que no todos los saldos y transacciones entre entidades dentro de la entidad económica han sido eliminados.

1.7 Moneda extranjera

Definiciones

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

Tasa de cambio de cierre (*Closing rate*) *es la tasa cambio al contado en la fecha de presentación.*

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

Tasa de cambio (*Exchange rate*) *es la ratio de intercambio entre dos monedas.*

Moneda extranjera (*Foreign currency*) es cualquier moneda diferente a la moneda de los estados financieros de la entidad.

Moneda de los estados financieros (*Reporting currency*) es la moneda usada para presentar los estados financieros.

Tratamiento de los cobros, pagos y saldos de efectivo en moneda extranjera

- 1.7.2 *Los cobros y pagos que surgen de las transacciones en moneda extranjera deben ser registrados en la moneda de los estados financieros de la entidad que informa aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio entre la moneda de los estados financieros y la moneda extranjera en la fecha de los cobros y pagos.*
- 1.7.3 *Los saldos de efectivo mantenidos en una moneda extranjera deben ser presentados usando la tasa de cambio de cierre.*
- 1.7.4 *Los cobros y pagos en efectivo de una entidad controlada extranjera deben ser convertidos según las tasas de cambio entre la moneda de los estados financieros y la moneda extranjera en las fechas de los cobros y pagos.*
- 1.7.5 *Una entidad debe revelar el importe de las diferencias de cambio incluidas como partidas de reconciliación entre los saldos de efectivo a la apertura y cierre del periodo.*
- 1.7.6 *Cuando la moneda de los estados financieros es diferente de la moneda del país en el que la entidad está domiciliada, debe revelarse la razón de usar una moneda distinta. También se ha de revelar la razón de cualquier cambio en la moneda de los estados financieros.*
- 1.7.7 Los gobiernos y las entidades gubernamentales pueden tener transacciones en monedas extranjeras, tales como préstamos en moneda extranjera o compra de bienes y servicios donde el precio de la compra es designado en moneda extranjera. También pueden tener negocios en el extranjero y transferir y recibir efectivo en relación con dichos negocios. Para incluir las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero en los estados financieros, la entidad debe expresar los cobros, pagos y saldos de efectivo en términos de la moneda de los estados financieros.
- 1.7.8 Las ganancias y pérdidas no realizadas que surgen como consecuencia de variaciones en las tasas de cambio de moneda extranjera no son cobros y pagos en efectivo. Sin embargo, el efecto de las variaciones en las tasas de cambio sobre el efectivo mantenido en moneda extranjera debe recogerse en el estado de cobros y pagos en efectivo, para conciliar el efectivo al comienzo y final del periodo. Este importe se presenta por separado de los cobros y pagos e incluye las diferencias, si procede, habidas en aquellos

cobros, pagos y saldos de efectivo, informados a las tasas de cambio de cierre del periodo.

1.8 Fecha de vigencia de las secciones 1 a 7 de la Parte 1 y disposiciones transitorias

Fecha de vigencia

- 1.8.1 *Las secciones 1 a 7 de la Parte 1 de esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público serán efectivas para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2004. Se aconseja su aplicación anticipada.*

Disposiciones transitorias – Estados financieros consolidados

- 1.8.2 *No se requiere que las entidades cumplan el requerimiento del párrafo 1.6.16(a), referido a la eliminación de los saldos de efectivo y a las transacciones entre entidades pertenecientes a la entidad económica para los periodos sobre los que se informa que empiecen en una fecha comprendida en los tres años siguientes a la fecha de primera adopción de esta Norma.*
- 1.8.3 *Cuando las entidades apliquen la disposición transitoria del párrafo 1.8.2, deben revelar el hecho de que no todos los saldos y transacciones entre las entidades que forman parte de la entidad económica han sido eliminados.*

1.9 Presentación de información del presupuesto en los estados financieros

Definiciones

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

Base contable (Accounting basis) significa la base contable de acumulación (o devengo) o de efectivo tal como se definen en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público con base contable de acumulación (o devengo) y la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público de Base de Efectivo.

Presupuesto anual (Annual budget) significa un presupuesto aprobado para un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para periodos posteriores al periodo del presupuesto.

Asignación presupuestaria (Appropriation) es una autorización concedida por un organismo legislativo para asignar fondos para propósitos especificados por la autoridad legislativa o similar.

Presupuesto aprobado (Approved budget) significa la autorización de desembolso derivada de leyes, legislación de asignación presupuestaria,

ordenanzas del gobierno y otras decisiones relacionadas con los ingresos de actividades ordinarias o cobros anticipados del periodo presupuestario.

Base presupuestaria (Budgetary basis) significa la base contable de acumulación (o devengo), de efectivo u otra base contable adoptada en el presupuesto que ha sido aprobado por el órgano legislativo.

Base comparable (Comparable basis) significa los importes realizados presentados según la misma base contable, y la misma base de clasificación, para las mismas entidades y para el mismo periodo que el presupuesto aprobado.

Presupuesto final (Final budget) es el presupuesto inicial ajustado por todas las reservas, importes remanentes, transferencias, distribuciones, asignaciones presupuestarias suplementarias y otros cambios legislativos autorizados, o cambios autorizados similares, aplicables al periodo del presupuesto.

Presupuesto plurianual (Multi-year budget) es un presupuesto aprobado para más de un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para periodos posteriores al periodo del presupuesto.

Presupuesto inicial (Original budget) es el presupuesto inicial aprobado para el periodo presupuestario.

Presupuestos aprobados

1.9.2 Un presupuesto aprobado según se define por esta Norma refleja los ingresos de actividades ordinarias previstos o cobros que se espera surjan en el periodo del presupuesto anual o plurianual basado en los planes corrientes y las condiciones económicas previstas durante ese periodo del presupuesto, y los gastos o desembolsos aprobados por un órgano legislativo, que es la autoridad legislativa u otra autoridad relevante. Un presupuesto aprobado no es una estimación futura o una proyección basada en suposiciones sobre sucesos futuros y posibles acciones de la gerencia que no se espera que necesariamente tengan lugar. De forma similar, un presupuesto aprobado difiere de la información financiera prospectiva que puede ser en forma de una previsión, una proyección o una combinación de ambas - por ejemplo, una previsión a un año más una proyección a cinco años.

1.9.3 En algunas jurisdicciones, los presupuestos pueden aprobarse como una ley como parte del proceso de aprobación. En otras jurisdicciones, la aprobación puede proporcionarse sin que el presupuesto llegue a ser una ley. Cualquiera que sea el proceso de aprobación, la característica clave de los presupuestos aprobados es que la autoridad para retirar fondos de la hacienda del gobierno u organismo similar, para los propósitos acordados e identificados, se proporcione por un órgano legislativo superior u otra

autoridad competente. El presupuesto aprobado establece la autorización de desembolso para las partidas especificadas. La autorización de desembolso generalmente se considera el límite legal dentro del que una entidad debe operar. En algunas jurisdicciones, el presupuesto aprobado para el que la entidad tendrá la obligación de rendir cuentas puede ser el presupuesto inicial y en otras puede ser el presupuesto final.

- 1.9.4 Si un presupuesto no se aprueba antes del comienzo del periodo del presupuesto, el presupuesto inicial es el presupuesto que fue aprobado primero para su aplicación en el año del presupuesto.

Presupuesto inicial y final

- 1.9.5 El presupuesto inicial puede incluir importes residuales asignados automáticamente, transferidos de años anteriores por ley. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones los procesos presupuestarios gubernamentales incluyen una disposición legal que requiere el traslado automático a periodos posteriores de asignaciones para cubrir compromisos del año anterior. Los compromisos incluyen posibles pasivos futuros basados en un acuerdo contractual corriente. En algunas jurisdicciones, puede referirse a ellos como obligaciones o compromisos firmes e incluir pedidos de compra pendientes y contratos en los que los bienes o servicios no se hayan recibido todavía.
- 1.9.6 Las asignaciones presupuestarias suplementarias pueden ser necesarias cuando el presupuesto inicial no previó adecuadamente los requerimientos de desembolso que surgen, por ejemplo, de guerras o desastres naturales. Además, puede haber una insuficiencia en los cobros presupuestados durante el periodo, y pueden ser necesarias las transferencias internas entre los encabezamientos presupuestarios o partidas para acomodar los cambios en las prioridades de financiación durante el periodo fiscal. En consecuencia, los fondos asignados a una entidad o actividad pueden necesitar recortarse sobre el importe inicialmente asignado para el periodo, para mantener la disciplina fiscal. El presupuesto final incluye todos esos cambios y modificaciones autorizados.

Importes realizados

- 1.9.7 Esta Norma utiliza el término realizado o importes realizados para describir los importes que resultan de la ejecución del presupuesto. En algunas jurisdicciones, pueden utilizarse los términos realización del presupuesto, ejecución presupuestaria o expresiones similares con el mismo significado que realizado o importes realizados.

Presentación de una comparación de importes presupuestados y realizados

- 1.9.8 *Sujeto a los requerimientos del párrafo 1.9.17, una entidad que pone a disposición pública su presupuesto aprobado presentará una comparación de los importes presupuestados para los que tiene la obligación pública de rendir cuentas y los importes realizados, ya sea como un estado financiero adicional separado o como columnas adicionales del presupuesto en el estado de cobros y pagos en efectivo actualmente presentado de acuerdo con esta Norma. La comparación de los importes presupuestados y realizados se presentará por separado para cada nivel de supervisión legislativa:*
- (a) *los importes del presupuesto inicial y final;*
 - (b) *los importes realizados según una base comparable; y*
 - (c) *por medio de una nota de información a revelar, una explicación de las diferencias materiales entre el presupuesto para el que la entidad tiene la obligación pública de rendir cuentas y los importes realizados, a menos que esta explicación se incluya en otros documentos públicos emitidos junto con los estados financieros, y se hará una referencia a esos documentos en las notas.*

Alcance

- 1.9.9 Esta Norma se aplica a todas las entidades que se les requiere, o eligen, poner a disposición pública sus presupuestos aprobados. Esta Norma no requiere que los presupuestos aprobados sean puestos a disposición pública, ni requiere que los estados financieros revelen información sobre, o incluyan comparaciones con, los presupuestos aprobados que no son puestos a disposición pública.
- 1.9.10 En algunos casos, los presupuestos aprobados son compilados para incluir todas las actividades controladas por una entidad del sector público. En otros casos, puede requerirse que se pongan a disposición pública los presupuestos aprobados separados para ciertas actividades, grupos de actividades o entidades incluidas en los estados financieros de un gobierno u otra entidad del sector público. Esto puede ocurrir cuando, por ejemplo, los estados financieros de un gobierno incluyen agencias o programas gubernamentales que tienen autonomía de operación y preparan sus propios presupuestos, o cuando un presupuesto se prepara solo para el sector gobierno general en su conjunto. Esta Norma se aplica a todas las entidades que presentan estados financieros, cuando los presupuestos aprobados para la entidad, o componentes del mismo, son puestos a disposición pública.

Comparación de importes presupuestados y realizados

- 1.9.11 La presentación en los estados financieros de los importes del presupuesto inicial y final y los importes realizados según una base comparable con el presupuesto que se pone a disposición pública, completará el ciclo de rendición de cuentas permitiendo a los usuarios de los estados financieros identificar si los recursos se obtuvieron y utilizaron de acuerdo con el presupuesto aprobado. Las diferencias entre los importes realizados y los importes presupuestados, sean sobre el presupuesto inicial o el final (a menudo referidas como la “variación” en la contabilidad), pueden presentarse también en los estados financieros para completar la información.
- 1.9.12 Una explicación de las diferencias materiales entre los importes realizados y los importes presupuestados ayudará a los usuarios a comprender las razones para las desviaciones materiales del presupuesto aprobado para el que la entidad tiene la obligación pública de rendir cuentas.
- 1.9.13 Se puede requerir a una entidad, o ésta puede elegir, poner a disposición pública su presupuesto inicial, su presupuesto final o ambos, su presupuesto inicial y final. En estas circunstancias en las que se requiere que ambos, el presupuesto inicial y final, se pongan a disposición pública, la legislación, regulación u otra normativa normalmente proporcionará guías sobre si se requiere de acuerdo con el párrafo 1.9.8(c) una explicación de las diferencias materiales entre los importes del presupuesto realizado y el presupuesto inicial, o entre los importes del presupuesto realizado y el final. En ausencia de cualquiera de estas guías, las diferencias materiales pueden determinarse con referencia a, por ejemplo, las diferencias entre el presupuesto realizado e inicial para centrarse en el rendimiento con respecto al presupuesto inicial, o las diferencias entre el presupuesto realizado y final para centrarse en el cumplimiento con el presupuesto final.
- 1.9.14 En muchos casos, el importe del presupuesto final y el importe realizado serán los mismos. Esto se debe a que la ejecución del presupuesto se controla durante el periodo sobre el que se informa y el presupuesto inicial se revisa progresivamente para reflejar las condiciones cambiantes, circunstancias cambiantes y experiencias durante el periodo sobre el que se informa. El párrafo 1.9.23 de esta Norma requiere revelar una explicación de las razones de los cambios entre el presupuesto inicial y final. Esas informaciones a revelar, junto con las informaciones a revelar requeridas por el párrafo 1.9.8 anterior, asegurarán que las entidades que ponen a disposición pública su presupuesto aprobado tienen la obligación pública de rendir cuentas de su rendimiento con respecto al presupuesto aprobado relevante y cumplimiento con el mismo.
- 1.9.15 Junto con los estados financieros normalmente se emiten un documento de comentarios y análisis de la dirección, un resumen de operaciones u otros

informes públicos que proporcionan comentarios sobre el rendimiento y logros de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, incluyendo explicaciones de cualquier diferencia material de los importes presupuestados. De acuerdo con el párrafo 1.9.8(c) de esta Norma, se incluirá en las notas a los estados financieros una explicación de las diferencias materiales entre los importes realizados y presupuestados, a menos que se incluyan en otros informes o documentos públicos emitidos junto con los estados financieros, y que las notas a los estados financieros identifiquen los informes o documentos en los que puede encontrarse la explicación.

- 1.9.16 Cuando los presupuestos aprobados solo se ponen a disposición pública para alguna de las entidades o actividades incluidas en los estados financieros, los requerimientos del párrafo 1.9.8 se aplicarán solo a las entidades o actividades reflejadas en el presupuesto aprobado. Esto significa que cuando, por ejemplo, se prepara un presupuesto solo para el sector gobierno general de un gobierno en su conjunto que informa, las informaciones a revelar requeridas por el párrafo 1.9.8 se harán sólo con respecto al sector gobierno general del gobierno.

Presentación

- 1.9.17 *Una entidad presentará una comparación de los importes presupuestados y realizados como columnas adicionales del presupuesto en el estado de cobros y pagos en efectivo solo cuando los estados financieros y el presupuesto se preparen según una base comparable.*
- 1.9.18 Las comparaciones de los importes presupuestados y realizados pueden presentarse en un estado financiero separado (“estado de comparación de los importes presupuestados y realizados” o un estado titulado de forma similar). De forma alternativa, cuando los estados financieros y el presupuesto se preparan según una base comparable – es decir, en la misma base contable para la misma entidad y periodo sobre el que se informa, y adopta la misma estructura de clasificación – pueden añadirse columnas adicionales al estado de cobros y pagos en efectivo presentado de acuerdo con esta Norma. Estas columnas adicionales identificarán los importes del presupuesto inicial y final y, si la entidad así lo elige, las diferencias entre los importes presupuestados y realizados.
- 1.9.19 Cuando el presupuesto y los estados financieros no se preparan según una base comparable, se presenta por separado un estado de comparación de los importes presupuestados y realizados. En estos casos, para asegurar que los lectores no malinterpretan la información financiera preparada con diferentes bases, los estados financieros podrían útilmente aclarar que las bases presupuestarias y contables difieren y que el estado de comparación de los importes presupuestados y realizados se prepara con base presupuestaria.

Nivel de agregación

- 1.9.20 Los documentos presupuestarios pueden proporcionar un gran detalle sobre actividades particulares, programas o entidades. Estos detalles frecuentemente se agregan en clases más amplias bajo encabezamientos presupuestarios, clasificaciones presupuestarias o rúbricas presupuestarias comunes para su presentación a, y aprobación por, el órgano legislativo u otro órgano de autoridad. La revelación de información presupuestada y realizada congruente con dichas categorías más amplias y encabezamientos o rúbricas presupuestarias asegurará que las comparaciones se hagan al nivel que el cuerpo supervisor legislativo u otra autoridad identifica en los documentos presupuestarios.
- 1.9.21 En algunos casos, se puede necesitar la agregación de la información financiera detallada incluida en los presupuestos aprobados para la presentación de los estados financieros de acuerdo con los requerimientos de esta Norma. Esta agregación puede ser necesaria para evitar un exceso de información y reflejar los niveles relevantes de supervisión del órgano legislativo u otra autoridad. Determinar el nivel de agregación implicará un juicio profesional. Ese juicio se aplicará en el contexto del objetivo de esta Norma y las características cualitativas de la información financiera como se señala en el párrafo 1.3.32 de esta Norma.
- 1.9.22 La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. La Parte 2 de esta Norma recomienda la inclusión en los estados financieros de una referencia a estos documentos.

Cambios del presupuesto inicial al final

- 1.9.23 *Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores:*
- (a) *a través de la revelación de notas en los estados financieros; o*
 - (b) *en un informe emitido antes, al mismo tiempo, o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.*
- 1.9.24 El presupuesto final incluirá todos los cambios aprobados por acciones legislativas u otras autoridades designadas para revisar el presupuesto inicial. En congruencia con los requerimientos de esta Norma, las notas a los estados financieros o un informe separado emitido antes, junto con, o al mismo tiempo que los estados financieros, incluirán una explicación de los cambios entre el presupuesto inicial y final. Dicha explicación incluirá, por ejemplo, si los cambios surgen como consecuencia de redistribuciones dentro de los parámetros del presupuesto inicial o como consecuencia de

otros factores, tales como cambios en el conjunto de parámetros presupuestarios, incluyendo cambios en la política gubernamental. Estas revelaciones habitualmente se hacen en un documento de comentarios y análisis de la dirección o informe similar sobre las operaciones emitido junto con los estados financieros, pero no como parte de éstos. Estas revelaciones pueden incluirse también en los informes de realización del presupuesto emitidos por los gobiernos para informar sobre la ejecución del presupuesto. Cuando la información a revelar se incluye en un informe separado en lugar de en las notas a los estados financieros, las notas a los estados financieros incluirán una referencia al informe.

Base comparable

1.9.25 *Todas las comparaciones de los importes presupuestados y realizados se presentarán en una base comparable al presupuesto.*

1.9.26 La comparación de los importes presupuestados y realizados se presentará en la misma base contable [base de acumulación (o devengo), efectivo u otra base], misma base de clasificación y para las mismas entidades y periodo que el presupuesto aprobado. Esto asegurará que la información revelada sobre el cumplimiento del presupuesto en los estados financieros está en la misma base que el propio presupuesto. En algunos casos, esto puede implicar presentar una comparación entre el presupuesto y lo realizado con una base de contabilización diferente, para un grupo diferente de actividades, y con una presentación o formato de clasificación diferente a los adoptados para los estados financieros.

1.9.27 Los estados financieros consolidan entidades y actividades controladas por la entidad. Como se indica en el párrafo 1.9.10, se pueden aprobar presupuestos separados y ponerse a disposición pública para entidades individuales o actividades particulares que forman parte de los estados financieros consolidados. Cuando ocurre esto, los presupuestos separados pueden compilarse nuevamente para su presentación en los estados financieros de acuerdo con los requerimientos de esa Norma. Cuando esta nueva compilación tenga lugar, no implicará cambios o revisiones en los presupuestos aprobados. Esto es porque esta Norma requiere una comparación de los importes realizados con los importes presupuestarios aprobados.

1.9.28 Las entidades pueden adoptar diferentes bases contables para la preparación de sus estados financieros y de sus presupuestos aprobados. Por ejemplo, en algunos, aunque raros, casos, un gobierno o agencia gubernamental puede adoptar la base de efectivo para sus estados financieros y la base de acumulación (o devengo) para su presupuesto. Además, los presupuestos pueden centrarse en, o incluir información sobre, compromisos para gastar fondos en el futuro y cambios en dichos compromisos, mientras que los estados financieros informarán sobre cobros y pagos en efectivo y sus

saldos. Sin embargo, la entidad que presupuesta y la entidad que presenta la información financiera son normalmente la misma. De forma similar, el periodo para el que se prepara el presupuesto y la base de clasificación adoptada para el presupuesto normalmente estarán reflejados en los estados financieros. Esto asegurará que el sistema contable registra y presenta la información financiera de forma que se facilite la comparación de los datos presupuestarios y realizados para fines de gestión y rendición de cuentas, por ejemplo, para seguir la evolución de la ejecución del presupuesto durante el periodo presupuestario y para informar al gobierno, al público y a otros usuarios de forma relevante y en un tiempo razonable.

- 1.9.29 En algunas jurisdicciones, los presupuestos pueden prepararse con base de efectivo o base de acumulación (o devengo) en congruencia con el sistema de información estadístico que incluya a entidades y actividades diferentes de aquellas que se incluyen en los estados financieros. Por ejemplo, los presupuestos que se preparan para cumplir con un sistema de información estadístico pueden centrarse en el sector gobierno general e incluir solo a las entidades que cumplan funciones “fundamentales” o “no de mercado” del gobierno como su principal actividad, mientras que los estados financieros informan sobre todas las actividades controladas por un gobierno, incluyendo las actividades de negocios del gobierno.
- 1.9.30 En los modelos de presentación estadísticos, el sector gobierno general puede incluir los niveles gobierno nacional, regional/provincial y local. En algunas jurisdicciones, el gobierno nacional puede controlar los gobiernos regionales/provinciales y locales, consolidar estos gobiernos en sus estados financieros y desarrollar, y requerir que esté a disposición pública, un presupuesto aprobado que incluya los tres niveles de gobierno. En estos casos, los requerimientos de esta Norma se aplicarán a los estados financieros de dichas entidades gubernamentales nacionales. Sin embargo, cuando un gobierno nacional no controle los gobiernos regionales o locales, sus estados financieros no consolidarán los gobiernos regionales o locales. En su lugar, se prepararán estados financieros separados para cada nivel de gobierno. Los requerimientos de esta Norma solo se aplican a los estados financieros de las entidades gubernamentales cuando los presupuestos aprobados por las entidades y las actividades que éstas controlan, o de sus subsecciones, se hacen públicamente disponibles.

Presupuestos plurianuales

- 1.9.31 Algunos gobiernos y otras entidades aprueban y hacen públicamente disponibles presupuestos plurianuales, en lugar de presupuestos anuales separados. Convencionalmente, los presupuestos plurianuales incluyen una serie de presupuestos anuales o de objetivos presupuestarios anuales. El presupuesto aprobado para cada uno de los periodos anuales que lo componen refleja la aplicación de las políticas presupuestarias asociadas

con el presupuesto plurianual para ese periodo concreto. En algunos casos, el presupuesto plurianual proporciona un traslado al futuro de las asignaciones presupuestarias no utilizadas en un único año.

- 1.9.32 Los gobiernos y otras entidades con presupuesto plurianual pueden tener diferentes enfoques para determinar su presupuesto inicial y final, dependiendo de cómo se apruebe su presupuesto. Por ejemplo, un gobierno puede aprobar un presupuesto bianual que contiene dos presupuestos anuales aprobados, en el que se puede identificar un presupuesto aprobado inicial y final para cada periodo anual. Si las asignaciones presupuestarias no utilizadas del primer año del presupuesto bianual se autorizan legalmente para ser gastadas en el segundo año, el presupuesto “inicial” del segundo año del periodo se verá aumentado por dichas cantidades “traspasadas”. En los casos excepcionales en los que un gobierno apruebe un presupuesto bianual o plurianual que no separe específicamente los importes presupuestados entre los periodos anuales, serán necesarios juicios profesionales para identificar qué importes son atribuibles a cada periodo anual al determinar el presupuesto anual para los objetivos de esta Norma. Por ejemplo, el presupuesto aprobado inicial y final para el primer año de un presupuesto bianual incluirá cualquier adquisición de capital aprobada para el periodo bianual que tenga lugar durante el primer año, junto con el importe del ingreso recurrente y las partidas de desembolso atribuibles a dicho año. Los importes no gastados del primer periodo anual serían incluidos en el presupuesto “inicial” para el segundo periodo anual y dicho presupuesto junto con cualquier modificación dará lugar al presupuesto final para el segundo año. La Parte 2 de esta Norma recomienda revelar la relación entre los importes presupuestados y realizados durante el periodo presupuestario.

Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance

- 1.9.33 *Una entidad explicará en las notas a los estados financieros las bases presupuestaria y de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.*
- 1.9.34 Pueden existir diferencias entre la base contable [efectivo, acumulación (o devengo) u otras modificaciones de éstas] utilizada para la preparación y presentación del presupuesto y la base contable utilizada en los estados financieros. Estas diferencias pueden tener lugar cuando el sistema contable y el sistema presupuestario compilan información desde diferentes perspectivas –el presupuesto puede centrarse en flujos de efectivo, más ciertas acumulaciones (o devengos) y compromisos, mientras que los estados financieros presentan cobros y pagos en efectivo.
- 1.9.35 Los esquemas de formato y clasificación adoptados para la presentación del presupuesto aprobado también pueden diferir de los formatos adoptados para los estados financieros. Un presupuesto aprobado puede clasificar las

partidas según la misma base a la adoptada en los estados financieros, por ejemplo, desembolsos por naturaleza económica (compensaciones a los empleados, suministros y consumibles, subvenciones y transferencias, etc.) o por función (sanidad, educación, etc.). De forma alternativa, el presupuesto puede clasificar las partidas por programas específicos (por ejemplo, reducción de la pobreza o control de enfermedades contagiosas) o componentes de los programas vinculados con objetivos de rendimiento de impacto (por ejemplo, estudiantes que se gradúan en educación terciaria u operaciones quirúrgicas realizadas por los servicios de emergencia de hospitales), que difieren de las clasificaciones adoptadas en los estados financieros. Además, un presupuesto recurrente para actividades continuadas (por ejemplo, educación o sanidad) puede aprobarse por separado de un presupuesto de capital para desembolsos de capital (por ejemplo, infraestructuras o edificios).

- 1.9.36 La revelación de la base presupuestaria y de clasificación adoptadas para la preparación y presentación de los presupuestos aprobados ayudará a los usuarios a entender mejor la relación entre el presupuesto y la información contable revelada en los estados financieros.
- 1.9.37 ***Una entidad revelará en las notas de los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.***
- 1.9.38 Los estados financieros se presentan al menos anualmente. Las entidades pueden aprobar presupuestos para un periodo anual o para periodos plurianuales. La revelación del periodo cubierto por el presupuesto aprobado, cuando dicho periodo difiere del periodo de presentación adoptado para los estados financieros, ayudará al usuario de dichos estados financieros a entender mejor la relación de los datos presupuestarios y las comparaciones presupuestarias con los estados financieros. La revelación del periodo cubierto por el presupuesto aprobado, cuando dicho periodo es el mismo periodo cubierto por los estados financieros, tendrá también un papel útil confirmatorio, en particular en aquellas jurisdicciones donde se preparan también presupuestos, estados financieros e informes intermedios.
- 1.9.39 ***Una entidad identificará en las notas a los estados financieros las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.***
- 1.9.40 El párrafo 1.6.5 de esta Norma requiere que las entidades controladoras preparen y presenten estados financieros consolidados que incluyan las entidades que dependen del presupuesto y las EP controladas por el gobierno. Sin embargo, como se indicaba en el párrafo 1.9.29, los presupuestos aprobados preparados de acuerdo con los modelos de presentación estadísticos pueden no incluir operaciones del gobierno que son llevadas en régimen comercial o de mercado. En congruencia con los requerimientos del párrafo 1.9.25, los importes presupuestados y realizados se presentarán en una base comparable. La revelación de las entidades

incluidas en el presupuesto permitirá a los usuarios identificar en qué medida las actividades de la entidad están sujetas a un presupuesto aprobado y cómo difiere la entidad presupuestada de la reflejada en los estados financieros.

Conciliación de los importes realizados según una base comparable y los importes realizados en los estados financieros

1.9.41 *Los importes realizados presentados según una base comparable al presupuesto de acuerdo con el párrafo 1.9.25, cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparan según una base comparable, se conciliarán con los cobros en efectivo totales y los pagos en efectivo totales identificando por separado cualquier diferencia en las bases, tiempo y entidad. La conciliación se revelará en el estado de comparación de los importes presupuestados y realizados o en las notas a los estados financieros.*

1.9.42 Las diferencias entre los importes realizados identificados en congruencia con la base comparable y los importes realizados reconocidos en los estados financieros pueden ser útilmente clasificadas en las siguientes categorías:

- (a) Diferencias en la base presupuestaria, que tienen lugar cuando el presupuesto aprobado se prepara según una base distinta a la base contable. Por ejemplo, cuando el presupuesto se prepara según la base de acumulación (o devengo) o base de efectivo modificado y los estados financieros se preparan según la base de efectivo;
- (b) diferencias temporales, que tienen lugar cuando el periodo presupuestario difiere del periodo de presentación reflejado en los estados financieros; y
- (c) diferencias en las entidades, que tienen lugar cuando el presupuesto omite programas o entidades que son parte de la entidad para la cual se preparan los estados financieros.

También puede haber diferencias en los formatos y esquemas de clasificación adoptados para la presentación de los estados financieros y el presupuesto.

1.9.43 La conciliación requerida en el párrafo 1.9.41 de esta Norma permitirá a la entidad cumplir mejor con sus obligaciones de rendición de cuentas al identificar un mayor número de fuentes de diferencias entre los importes realizados según una base presupuestaria y los cobros y pagos en efectivo totales reconocidos en el estado de cobros y pagos en efectivo. Esta Norma no impide la conciliación de cada importe total principal o subtotal, o de cada clase de partida, presentados en una comparación de importes presupuestados y realizados con los importes equivalentes en los estados financieros.

- 1.9.44 Para las entidades, que adoptan la base contable de efectivo para la presentación tanto de los documentos presupuestarios como de los estados financieros, no se requerirá una conciliación cuando el presupuesto se prepare para el mismo periodo, englobe las mismas entidades y adopte el mismo formato de presentación que los estados financieros. Para otras entidades que adopten la misma base contable para el presupuesto y los estados financieros, puede haber diferencias en el formato de presentación, entidad que informa o periodo sobre el que se informa –por ejemplo, el presupuesto aprobado puede adoptar una clasificación o formato de clasificación diferente al de los estados financieros, puede incluir solo las actividades no comerciales de la entidad, o puede ser un presupuesto plurianual. Será necesaria una conciliación cuando haya diferencias en la presentación, periodicidad o entidades entre el presupuesto y los estados financieros preparados con la misma base contable.
- 1.9.45 *De acuerdo con los requerimientos de esta Norma, no se requiere la revelación de información comparativa con respecto al periodo anterior.*
- 1.9.46 Esta Norma requiere que se incluya una comparación de los importes presupuestados y realizados en los estados financieros de las entidades que hacen públicamente disponible su presupuesto aprobado. No requiere la revelación de una comparación de los importes realizados del periodo anterior con el presupuesto de dicho periodo anterior, ni requiere que las explicaciones relacionadas con las diferencias entre los importes realizados y presupuestados del periodo anterior se revelen en los estados financieros del periodo actual.

Fecha de vigencia de la sección 1.9 de la Parte 1

- 1.9.47 *Una entidad aplicará la Sección 1.9 de esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la Sección 1.9 de esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2009, revelará este hecho.*
- 1.9.48 Cuando una entidad adopte esta Norma con posterioridad a la fecha de vigencia de la Sección 1.9 como se especifica en el párrafo 1.9.47, los párrafos 1.9.1 a 1.9.46 de esta Norma se aplican a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción.

1.10 Destinatarios de asistencia externa

Definiciones

- 1.10.1 *Los términos siguientes se usan en esta Norma con el significado que a continuación se especifica:*

Asistencia externa asignada (*Assigned external assistance*) significa cualquier asistencia externa, incluyendo subvenciones de asistencia externa, asistencia técnica, garantías u otra asistencia, recibida por una entidad que es asignada por el destinatario a otra entidad.

Agencias de asistencia externa bilaterales (*Bilateral external assistance agencies*) son agencias establecidas según la legislación nacional, regulación u otra autoridad de una nación con el objeto de, o incluyendo el propósito de, proporcionar alguna o toda la asistencia externa de esa nación.

Asistencia externa (*External assistance*) significa todos los recursos oficiales que el destinatario puede utilizar, o beneficiarse de otra forma, en la consecución de sus objetivos.

Agencias de asistencia externa multilaterales (*Multilateral external assistance agencies*) son todas las agencias establecidas según un acuerdo o tratado internacional para la consecución de, o incluyendo el objeto de, proporcionar asistencia externa.

Organizaciones no gubernamentales (*ONG*) [*Non-governmental organizations (NGOs)*] son todas las agencias nacionales o extranjeras establecidas independientes del control de cualquier gobierno con el objeto de proporcionar asistencia a gobiernos, agencias gubernamentales, otras organizaciones o a individuos.

Recursos oficiales (*Official resources*) significa todos los préstamos, subvenciones, asistencia técnica, garantías u otra asistencia proporcionada o comprometida según un acuerdo vinculante por agencias de asistencia externa bilaterales o multilaterales o por un gobierno, o agencias de un gobierno, distintos de los proporcionados a un destinatario de la misma nación que el gobierno o agencia gubernamental que proporcionan, o se comprometen a proporcionar, la asistencia.

Préstamos de asistencia externa vueltos a prestar (*Re-lent external assistance loans*) significa préstamos de asistencia externa recibidos por una entidad que son prestados por el destinatario a otra entidad.

- 1.10.2 Organizaciones diferentes pueden utilizar terminología distinta para asistencia externa o clases de asistencia externa. Por ejemplo, algunas organizaciones pueden utilizar el término ayuda externa o ayuda, en lugar de asistencia externa. En estos casos, la terminología diferente es improbable que cause confusión. Sin embargo, en otros casos, la terminología puede ser sustancialmente distinta. En estos casos, preparadores, auditores y usuarios de los estados financieros con propósito general necesitarán considerar la esencia de las definiciones en lugar de solo la terminología para determinar si se aplican los requerimientos de esta Norma.

Asistencia externa

- 1.10.3 La asistencia externa se define en el párrafo 1.10.1 como todos los recursos oficiales que el destinatario puede utilizar, o beneficiarse de otra forma, en la consecución de sus objetivos. Los recursos oficiales tal como se definen en el párrafo 1.10.1 no engloban la asistencia proporcionada por organizaciones no gubernamentales (ONG), incluso si esta asistencia se proporciona según un acuerdo vinculante. La asistencia recibida procedente de las ONG, tanto si es en forma de donaciones de efectivo como si lo es por liquidaciones de terceros, se presentará en los estados financieros y revelará en las notas explicativas de acuerdo con los requerimientos de las secciones 1.1 a 1.9 de la Parte 1 de esta Norma. El párrafo 2.1.64 recomienda, pero no requiere, la aplicación de la información a revelar requerida por los párrafos 1.10.1 a 1.10.27 a la asistencia recibida de las ONG cuando sea practicable.
- 1.10.4 Las ONG tal como se definen en el párrafo 1.10.1 son agencias nacionales o extranjeras establecidas de forma independiente del control de cualquier gobierno. En algunos casos excepcionales, puede no estar claro si la organización donante es una agencia de asistencia externa bilateral o multilateral o una ONG, y por ello independiente del control de cualquier gobierno. Cuando esta organización donante proporciona, o se compromete a proporcionar, asistencia según las condiciones de un acuerdo vinculante, la distinción entre recursos oficiales tal como se definen en esta Norma y los recursos proporcionados por una ONG puede convertirse en difusa. En estos casos, se necesitará ejercer el juicio profesional para determinar si la asistencia recibida satisface la definición de asistencia externa y, por ello, está sujeta a los requerimientos de información a revelar especificados en esta sección.

Recursos oficiales

- 1.10.5 Los recursos oficiales se definen en el párrafo 1.10.1 como recursos comprometidos según un acuerdo vinculante por agencias de asistencia externa bilaterales o multilaterales o gobiernos o agencias gubernamentales, distintos de los proporcionados a un destinatario de la misma nación que el proveedor de la asistencia. Los gobiernos tal como están descritos en la definición de recursos oficiales pueden incluir gobiernos nacionales, regionales, provinciales o locales de cualquier nación. Por ello, la asistencia proporcionada por, por ejemplo, un gobierno nacional o agencia gubernamental regional de una nación a un gobierno regional o local de otra nación es asistencia externa como se define en esta Norma. Sin embargo, la asistencia proporcionada por un gobierno nacional o regional a otro nivel del gobierno dentro de la misma nación no satisface la definición de recursos oficiales, y por ello no es asistencia externa.

Acuerdos de asistencia externa

- 1.10.6 Los gobiernos que tratan de obtener formas particulares de asistencia externa pueden participar en reuniones formales o rondas de encuentros con organizaciones donantes. Estos pueden incluir reuniones para discutir los planes macroeconómicos del gobierno y sus necesidades de asistencia al desarrollo, o discusiones bilaterales a nivel gubernamental con respecto a financiación comercial, asistencia militar, balanza de pagos y otras formas de asistencia. Pueden también incluir reuniones separadas para considerar las necesidades de asistencia de emergencia del país a medida que surgen esas necesidades. Las discusiones iniciales pueden dar lugar a declaraciones de intenciones o promesas que no son vinculantes para el gobierno o agencia de asistencia externa. Sin embargo, posteriormente pueden establecerse acuerdos vinculantes para hacer disponibles los préstamos o subvenciones de asistencia sujetas al cumplimiento de las restricciones de acceso a los fondos, si las hubiera, y a la suscripción de las condiciones o convenios acordados por la entidad receptora.
- 1.10.7 Los acuerdos de asistencia externa pueden asegurar a la entidad:
- (a) la utilización del total del efectivo del préstamo o subvención o una parte del préstamo o subvención;
 - (b) el reembolso de los pagos, que cumplan las condiciones, realizados por la entidad a terceros que liquiden en efectivo una obligación de la entidad, en los términos definidos por el acuerdo de préstamo o subvención; o
 - (c) la solicitud a la agencia de asistencia externa de que haga pagos directamente a terceros para liquidar en efectivo una obligación de la entidad destinataria en los términos definidos por el acuerdo de préstamo o subvención, incluyendo una obligación de la entidad destinataria por bienes o servicios proporcionados o a proporcionar por una ONG.

Los acuerdos de asistencia externa pueden también incluir la provisión de bienes o servicios en especie al destinatario.

Asistencia externa recibida

- 1.10.8 *La entidad debe revelar por separado en el estado de cobros y pagos en efectivo, el total de la asistencia externa recibida en efectivo durante el periodo.*
- 1.10.9 *La entidad debe revelar por separado, en el estado de cobros y pagos en efectivo o en las notas a los estados financieros, el total de asistencia externa pagada por terceros durante el periodo para liquidar directamente obligaciones de la entidad o comprar bienes y servicios en nombre de la entidad, mostrando por separado:*

- (a) *el total de pagos realizados por terceros que sean parte de la entidad económica a la que pertenece la entidad que informa; y*
- (b) *el total de pagos realizados por terceros que no sean parte de la entidad económica a la que pertenece la entidad que informa.*

Dicha información debe revelarse solo si durante el periodo sobre el que se informa la entidad ha sido notificada formalmente por el tercero o por el destinatario de que dicho pago se ha realizado o ha verificado el pago de otro modo.

1.10.10 *Cuando la asistencia externa se reciba de más de un proveedor, las clases significativas de proveedores de asistencia deben revelarse por separado, en el estado de cobros y pagos en efectivo o en las notas a los estados financieros.*

1.10.11 *Cuando la asistencia externa se recibe en forma de préstamos o subvenciones, el importe total recibido durante el periodo como préstamos y el importe total recibido como subvenciones debe mostrarse por separado, en el estado de cobros y pagos en efectivo o en las notas a los estados financieros.*

1.10.12 La asistencia externa puede proporcionarse directamente a la entidad que informa en forma de efectivo. De forma alternativa, un tercero puede proporcionar asistencia externa mediante la liquidación de una obligación de la entidad que informa o comprando bienes y servicios en beneficio de la entidad que informa. En algunos casos:

- (a) El tercero puede ser parte de la entidad económica a la que pertenece la entidad que informa -esto tiene lugar cuando, por ejemplo, la asistencia externa en forma de efectivo se facilita para beneficiar a un programa ejecutado por un departamento concreto en una jurisdicción donde el gobierno gestiona el desembolso de sus departamentos individuales y otras entidades a través de una función de tesorería centralizada o un acuerdo de “cuenta única”. En estos casos, la tesorería u otra agencia central recibe la asistencia externa y realiza pagos de importes proporcionados por la asistencia externa en nombre del departamento, tras la documentación y autorización pertinente del departamento; o
- (b) el tercero puede no ser parte de la entidad económica a la que pertenece la entidad que informa -esto tiene lugar cuando, por ejemplo, un agencia de ayuda realiza un reembolso de deuda a un banco de desarrollo regional en nombre de una agencia gubernamental, paga a una constructora directamente para construir una carretera para una agencia gubernamental concreta en lugar de proporcionar fondos directamente a la agencia gubernamental, o financia la ejecución de un programa de salud o educación de un gobierno provincial o municipal independiente mediante el pago

directo a los proveedores de servicios y adquiriendo en nombre del gobierno los suministros necesarios durante el periodo.

- 1.10.13 La información a revelar sobre el importe de asistencia externa recibida en forma de efectivo y en forma de pagos por terceros realizados en nombre de la entidad indicará la medida en que las operaciones de la entidad que informa se financian con impuestos y/o recursos internos, o dependen de asistencia externa. En congruencia con los requerimientos del párrafo 1.3.24 de esta Norma, la asistencia externa pagada por terceros debe revelarse solo en el estado de cobros y pagos en efectivo cuando la entidad que informa ha sido formalmente notificada de que se han realizado estos pagos durante el periodo sobre el que se informa o verifica de otro modo que han ocurrido. También se recomienda, pero no se requiere, la revelación de información de las clases significativas de asistencia externa recibida (véase el párrafo 2.1.66).
- 1.10.14 La información a revelar de las clases significativas de proveedores de asistencia, tales como, por ejemplo, donantes bilaterales y multilaterales, organizaciones de asistencia internacionales y nacionales u otras clases importantes según resulte apropiado para la entidad que informa, identificará la medida de la dependencia de la entidad de unas clases concretas de proveedores y será relevante para una evaluación de la sostenibilidad de la asistencia. Esta Norma no requiere revelar información sobre la identidad de cada proveedor de asistencia o el importe de la asistencia que proporciona. Sin embargo, se recomienda revelar información del importe facilitado por cada proveedor en la moneda proporcionada (véase el párrafo 2.1.70).
- 1.10.15 La asistencia externa se denomina con frecuencia en una moneda diferente a la moneda de los estados financieros de la entidad. Los cobros en efectivo, o pagos realizados por terceros en nombre de la entidad que surgen de transacciones en moneda extranjera, se registrarán o presentarán en la moneda de los estados financieros de la entidad aplicando al importe de la moneda extranjera la tasa de cambio entre la moneda de los estados financieros y la moneda extranjera en la fecha de los cobros o pagos de acuerdo con el párrafo 1.7.2 de esta Norma.
- 1.10.16 Los gobiernos nacionales habitualmente conservan el derecho exclusivo de realizar acuerdos de asistencia externa con agencias de asistencia externas bilaterales y multilaterales. En muchos de estos casos, el proyecto de actividad se implementa por otra entidad. El gobierno nacional puede volver a prestar o asignar los fondos recibidos a otra entidad. Los plazos y condiciones de los fondos asignados o vueltos a prestar pueden ser los mismos o diferentes de los recibidos de la agencia de asistencia externa. En algunos casos, se carga una pequeña comisión o interés diferencial para cubrir los costos administrativos del gobierno nacional. Una entidad que realiza un acuerdo de asistencia externa y pasa los beneficios, así como los

plazos y condiciones del acuerdo a través de otra entidad por medio de un acuerdo subsidiario reconocerá o presentará la asistencia externa como recibida. También registrará los pagos a la segunda entidad de acuerdo con su clasificación normal de pagos adoptada en los estados financieros.

- 1.10.17 Cuando el destinatario inicial de un préstamo o subvención pase los recursos y los plazos y condiciones del préstamo o subvención a otra entidad, la entidad inicial puede simplemente administrar el préstamo o subvención en nombre del usuario final. Cuando los plazos y condiciones sean sustancialmente los mismos puede ser apropiado reflejar en los estados financieros del administrador el neto de las transacciones, de acuerdo con las disposiciones del párrafo 1.3.13 de esta Norma.

Asistencia externa no utilizada

- 1.10.18 *La entidad debe revelar en las notas a los estados financieros el saldo de los préstamos y subvenciones de asistencia externa no utilizados que estén disponibles en la fecha de presentación para financiar operaciones futuras cuando, y solo cuando, el importe de los préstamos y subvenciones disponibles para el receptor esté especificado en un acuerdo vinculante y sea altamente probable la satisfacción de cualquier plazo o condición sustancial que determine, o afecte el acceso a ese importe, mostrando por separado en la moneda de los estados financieros:*

- (a) *el total de préstamos de asistencia externa; y*
- (b) *el total de subvenciones de asistencia externa.*

Los plazos y condiciones significativos que determinen, o afecten el acceso al importe de asistencia no utilizada deben también revelarse.

- 1.10.19 El importe de asistencia externa actualmente comprometido según un acuerdo vinculante pero todavía no utilizado puede ser significativo. En algunos casos, el importe de préstamos y subvenciones de asistencia está especificado en un acuerdo vinculante y el cumplimiento de las condiciones importantes que necesitan satisfacerse para el acceso a ese importe es altamente probable. Esto puede ocurrir con respecto a saldos no utilizados de proyectos que financian proyectos actualmente en desarrollo donde se han satisfecho y continúan satisfaciéndose las condiciones y se prevé que el proyecto continuará según las condiciones del acuerdo. Cuando estos saldos no utilizados se proporcionan en una moneda extranjera, los saldos de apertura y cierre se determinarán aplicando al importe de la moneda extranjera la tasa de cambio de las fechas de presentación de acuerdo con las disposiciones del párrafo 1.7.3 de esta Norma.
- 1.10.20 En algunos casos, una entidad donante puede expresar una intención de proporcionar asistencia continuada a la entidad que informa, pero no especifica en un acuerdo vinculante el importe de los préstamos o

subvenciones de asistencia a proporcionar en periodos futuros -por ejemplo, esto puede ocurrir cuando el importe de la asistencia a facilitar depende del presupuesto anual de la nación donante u otras fuentes de financiación que pueda obtener el receptor. En otros casos, el importe de la asistencia puede estar especificado pero sujeto a plazos y condiciones, la satisfacción de los cuales no pueda ser evaluada como altamente probable en la fecha de presentación -por ejemplo, esto puede ocurrir con respecto al saldo de asistencia de pagos a proporcionar por el cumplimiento de criterios de rendimiento específicos o asistencia de emergencia a proporcionar sujeta al importe de asistencia proporcionada por otras agencias. En estos casos, no se revelan los importes no utilizados. En algunos casos, puede ser necesario ejercer el juicio profesional para evaluar si es altamente probable la satisfacción de los plazos y condiciones importantes que determinan o afectan el acceso a la asistencia externa.

Recepción de bienes o servicios

- 1.10.21 *Cuando una entidad decide revelar el valor de la asistencia externa recibida en forma de bienes o servicios, también debe revelar, en las notas a los estados financieros, la base sobre la que determina el valor.*
- 1.10.22 El párrafo 2.1.90 de esta Norma recomienda que una entidad revele por separado en las notas a los estados financieros el valor de la asistencia externa recibida en forma de bienes o servicios. El párrafo 1.3.38 de esta Norma explica que cuando la información a revelar recomendada se incluye en las notas a los estados financieros, necesitará ser comprensible y satisfacer las otras características cualitativas de la información financiera. Cuando una entidad decida revelar esta información, se le requiere revelar en las notas a los estados financieros la base sobre la que ha determinado el valor. Esta información a revelar permitirá a los usuarios evaluar si, por ejemplo, el valor se determina por referencia a valoraciones del donante, valor razonable determinado por referencia a precios de mercados mundiales o nacionales, por evaluaciones de la gerencia o con otros criterios.

Información a revelar de deuda reestructurada o cancelada

- 1.10.23 *Una entidad debe revelar, en las notas a los estados financieros, el importe de la deuda de asistencia externa reestructurada o cancelada durante el periodo, junto con cualquier plazo o condición relacionada.*
- 1.10.24 Una entidad que experimente dificultades para atender su deuda de asistencia externa puede tratar de renegociar los plazos y condiciones de la deuda o su cancelación. La información a revelar del importe de la deuda de asistencia externa reestructurada o cancelada, junto con los plazos y condiciones relacionados, alertarán a los usuarios de los estados financieros de que ha tenido lugar esta renegociación o cancelación. Esto proporcionará

datos de entrada útiles para evaluar la condición financiera de la entidad y los cambios de la misma.

Información a revelar sobre el incumplimiento de plazos y condiciones significativos

- 1.10.25 *Una entidad debe revelar, en las notas a los estados financieros, los plazos y condiciones significativos de los acuerdos de préstamo o subvención de asistencia externa o garantías que no se hayan cumplido durante el periodo cuando el incumplimiento dé lugar a la cancelación de la asistencia o haya dado lugar a una obligación de devolver la asistencia previamente proporcionada. El importe de la asistencia externa cancelada o a devolver también debe revelarse.*
- 1.10.26 Los acuerdos de asistencia externa habitualmente incluirán los plazos y condiciones que deben cumplirse para el acceso continuado a los fondos de asistencia, así como a algunos plazos y condiciones de procedimiento.
- 1.10.27 La información a revelar requerida por el párrafo 1.10.25 permitirá a los lectores identificar los casos de incumplimiento que han afectado adversamente a los fondos que están disponibles para apoyar las operaciones futuras de la entidad. También proporcionará datos de entrada para evaluaciones sobre si puede darse la restauración del cumplimiento con el acuerdo en el futuro. También se recomienda revelar información sobre el incumplimiento con los plazos y condiciones significativas en otros casos, pero no se requiere (véase el párrafo 2.1.83).

Fecha de vigencia de la sección 1.10 y disposiciones transitorias

- 1.10.28 *Los párrafos 1.10.1 a 1.10.34 de esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público serán efectivos para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2009.*
- 1.10.29 *No se requiere que las entidades revelen datos comparativos sobre los importes revelados de acuerdo con los párrafos 1.10.1 a 1.10.27 en el primer año de aplicación de los párrafos 1.10.1 a 1.10.34 de esta Norma.*
- 1.10.30 *No se requiere que las entidades revelen por separado en las notas a los estados financieros el saldo de la asistencia externa no utilizada tal como se especifica en el párrafo 1.10.18 para un periodo de dos años a partir de la fecha de la primera aplicación de los párrafos 1.10.1 a 1.10.34 de esta Norma.*
- 1.10.31 *Cuando una entidad aplique las disposiciones transitorias del párrafo 1.10.29 y 1.10.30, debe revelar que lo ha hecho así.*
- 1.10.32 En el primer año de aplicación de los requerimientos de los párrafos 1.10.1 a 1.10.27 de esta Norma, una entidad puede no tener fácilmente disponible, o razonablemente accesible, la información necesaria para permitirle satisfacer el requerimiento de revelar información comparativa. Puede

también no haber información necesaria para permitirle revelar el saldo de cierre de la asistencia externa no utilizada tal como requiere el párrafo 1.10.18.

- 1.10.33 El párrafo 1.4.16 de esta Norma proporciona exención del requerimiento de revelar información comparativa para el periodo anterior a la aplicación inicial de la Norma. Algunas entidades pueden haber adoptado la NICSP de Base de Efectivo con anterioridad a su modificación para incluir los requerimientos relativos a la información a revelar por los receptores de asistencia externa tal como se especifica en los párrafos 1.10.1 al 1.10.27. El párrafo 1.10.29 proporciona exención del requerimiento de revelar información comparativa sobre la asistencia externa tal como se especifica en los párrafos 1.10.1 al 1.10.27 de esta Norma en el primer año de aplicación de esos párrafos. El párrafo 1.10.30 proporciona exención del requerimiento de aplicar el párrafo 1.10.18 para un periodo de dos años a partir de la aplicación inicial de ese párrafo.
- 1.10.34 Para asegurar que los usuarios están informados de la medida en que se han cumplido los requerimientos de esta Norma, el párrafo 1.10.31 requiere que las entidades que hagan uso de estas disposiciones transitorias revelen que lo han hecho así.

Apéndice 1

Ilustración de los requerimientos de la Parte 1 de la Norma

Este Apéndice es meramente ilustrativo y no forma parte de la Norma. Ilustra un extracto de un estado de cobros y pagos y la información a revelar relevante en las notas para un gobierno que haya recibido préstamos y subvenciones de asistencia externa a lo largo del ejercicio presente y anteriores. Su propósito es ayudar a clarificar el significado de las normas ilustrando su aplicación en la preparación y presentación de estados financieros con propósito general según la base contable de efectivo para:

- (a) **un gobierno** que es un destinatario de asistencia externa;
- (b) **una entidad gubernamental** que controla su propia cuenta bancaria y no es un destinatario de asistencia externa; y
- (c) **un departamento gubernamental** que opera bajo un sistema de “cuenta única” tal que una entidad central administra los cobros y pagos en efectivo en nombre del departamento y no es un destinatario de asistencia externa.

APÉNDICE 1A

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS DEL GOBIERNO A
ESTADO CONSOLIDADO DE COBROS Y PAGOS EN EFECTIVO DEL
AÑO FINALIZADO

31 DE DICIEMBRE DE 200X

(SOLO COBROS)

	Nota	2000X		200X-1	
		Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos por terceros	Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos por terceros
COBROS					
<i>Impuestos</i>					
Impuesto a las ganancias		X	-	X	-
Impuesto al valor añadido		X	-	X	-
Impuesto sobre la propiedad		X	-	X	-
Otros impuestos		<u>X</u>	=	<u>X</u>	-
		X	-	X	-
<i>Asistencia externa</i>	10				
Agencias multilaterales		X	X	X	X
Agencias bilaterales		<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X	X	X
<i>Otras subvenciones y ayudas</i>		X	X	X	X
<i>Otros préstamos</i>					
Efectivo recibido por préstamos	3	X	X		
<i>Cobros por operaciones de capital</i>					
Efectivo recibido por disposiciones de planta y equipo		X	-	X	-
<i>Actividades comerciales</i>					

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

	Nota	2000X		200X-1	
		Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos por terceros	Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos por terceros
(en miles de unidades monetarias)					
Cobros por actividades comerciales		X	-	X	-
<i>Otros cobros</i>	4	X	X	X	X
Total cobros		<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

(en miles de unidades monetarias)	Nota	200X		200X-1	
		Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos por terceros	Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos por terceros
PAGOS					
<i>Operaciones</i>					
Sueldos, salarios y beneficios a empleados		(X)	(X)	(X)	(X)
Suministros y consumibles		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
		(X)	(X)	(X)	(X)
<i>Transferencias</i>					
Subvenciones		(X)	-	(X)	-
Otros pagos por transferencias		<u>(X)</u>	=	<u>(X)</u>	=
		(X)	-	(X)	-
<i>Desembolsos por operaciones de capital</i>					
Compra/construcción de planta y equipo		(X)	(X)	(X)	(X)
Compra de instrumentos financieros		<u>(X)</u>	=	<u>(X)</u>	=
		(X)	(X)	(X)	(X)
<i>Reembolsos de préstamos e intereses</i>					
Reembolsos de préstamos		(X)	-	(X)	-
Pagos por intereses		<u>(X)</u>	=	<u>(X)</u>	=
		(X)	-	(X)	-
<i>Otros pagos</i>	5	(X)	(X)	(X)	(X)
Total pagos		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Incremento/(Decremento) de efectivo		X	-	X	-
Efectivo al principio del año	2	X	N/A*	X	N/A
Incremento/(Decremento) de efectivo		X	N/A	X	N/A

* N/A = No Aplicable.

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

	Nota	← 200X →		← 200X-1 →	
		Cobros/(Pagos)) controlados por la entidad	Pagos por terceros	Cobros/(Pagos)) controlados por la entidad	Pagos por terceros
(en miles de unidades monetarias)					
Efectivo al final del año	2	X	N/A	X	N/A

ESTADO DE COMPARACIÓN DE LOS IMPORTES PRESUPUESTADOS Y REALIZADOS

Para el Gobierno X para el año que termina el 31 de diciembre de 200X

**Presupuesto aprobado sobre la base de efectivo
(Clasificación de pagos por funciones)**

(en miles de unidades monetarias)	*Importes realizados	Presupuesto Final	Presupuesto Inicial	**Diferencia: Presupuesto Final y Realizado
ENTRADAS DE EFECTIVO				
Impuestos	X	X	X	X
Acuerdos de ayuda				
Agencias internacionales	X	X	X	X
Otras subvenciones y ayudas	X	X	X	X
Cobros: préstamos	X	X	X	X
Cobros: disposiciones de planta y equipo	X	X	X	X
Actividades comerciales	X	X	X	X
Otros cobros	X	X	X	X
Total cobros	X	X	X	X
SALIDAS DE EFECTIVO				
Sanidad	(X)	(X)	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)
Orden público/seguridad	(X)	(X)	(X)	(X)
Protección social	(X)	(X)	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)	(X)	(X)
Otros	(X)	(X)	(X)	(X)
Total pagos	(X)	(X)	(X)	(X)
FLUJOS DE EFECTIVO NETOS	X	X	X	X

* Los importes realizados comprenden tanto el efectivo como las cancelaciones de terceros.

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

** La columna “Diferencia...” no es requerida. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto realizado y el inicial o el final, claramente identificado, según resulte apropiado.

ESTADOS FINANCIEROS ADICIONALES (OPCIONAL)

Pueden prepararse estados financieros adicionales para facilitar detalles de importes incluidos en el estado consolidado de cobros y pagos en efectivo; por ejemplo, para revelar información por grupos principales de financiación o revelar los desembolsos según las principales funciones o programas, o proporcionar detalles de las fuentes de préstamos. También podrían incluirse columnas revelando los importes presupuestados.

ESTADO DE COBROS EN EFECTIVO CLASIFICADO POR FONDOS

(en miles de unidades monetarias)	200X Cobros controlados por la entidad	200X-1 Cobros controlados por la entidad
COBROS		
Fondos consolidados	X	X
Fondos especiales	X	X
Fondos comerciales	X	X
Préstamos	X	X
Total cobros	X	X

EFECTIVO PROVENIENTE DE PRÉSTAMOS

(en miles de unidades monetarias)	Nota ← 200X →	← 200X-1 →
	Cobros en efectivo controlados por la entidad	Cobros controlados por la entidad
	Procedentes de pagos por terceros	Procedentes de pagos por terceros
PRÉSTAMOS		

(en miles de unidades monetarias)	Nota	← 200X →		← 200X-1 →	
		Cobros en efectivo controlados por la entidad	Procedentes de pagos por terceros	Cobros controlados por la entidad	Procedentes de pagos por terceros
Instituciones comerciales nacionales		X	-	X	-
Instituciones comerciales del exterior		X	-	X	-
Bancos de desarrollo y agencias de préstamo similares		X	X	X	X
Total préstamos recibidos	3	X	X	X	X

ESTADO DE PAGOS POR PROGRAMAS/ACTIVIDADES/FUNCIONES DEL GOBIERNO

(en miles de unidades monetarias)	← 200X →		← 200X-1 →	
	Pagos controlados por la entidad	Pagos por terceros	Pagos controlados por la entidad	Pagos por terceros
PAGOS/DESEMBOLSOS – Cuenta de operación				
Servicios educativos	X	X	X	X
Servicios de sanidad	X	X	X	X
Seguridad social y bienestar	X	-	X	-
Defensa	X	-	X	-
Orden público y seguridad	X	X	X	X
Ocio, cultura y religión	X	X	X	X
Servicios económicos	X	-	X	-
Otros	X	X	X	X
Total pagos/desembolsos	X	X	X	X

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

PAGOS/DESEMBOLSOS – Cuenta de capital				
Servicios educativos	X	X	X	X
Servicios de sanidad	X	X	X	X
Seguridad social y bienestar	X	–	X	–
Defensa	X	–	X	–
Orden público y seguridad	X	X	X	X
Ocio, cultura y religión	X	X	X	X
Otros	X	X	X	X
Total pagos/desembolsos	X	X	X	X
Total cuentas de operación y de capital	X	X	X	X

ENTIDAD PÚBLICA – GOBIERNO EN SU CONJUNTO

Notas a los estados financieros

1. Políticas contables

Bases de preparación

Los estados financieros han sido preparados de acuerdo a la NICSP de Base de Efectivo *Información Financiera según la Base Contable de Efectivo*.

Las políticas contables se han aplicados congruentemente durante el periodo.

Entidad que informa

Los estados financieros están referidos al gobierno nacional del País A. Los estados financieros comprenden la entidad que informa como se especifica en la legislación pertinente (Ley de Finanzas Públicas 20XX). Esta incluye:

- (i) los ministerios del gobierno central; y
- (ii) las empresas públicas y los fondos comerciales que están bajo el control de la entidad.

Los estados financieros consolidados incluyen todas las entidades controladas durante el año. Una lista de entidades significativas controladas se muestra en la Nota 7 a los estados financieros.

Pagos por terceros

El gobierno también se beneficia de los bienes y servicios comprados en su nombre como resultado de pagos en efectivo hechos por terceros durante el periodo por medio de préstamos y aportaciones. Los pagos realizados por terceros no constituyen cobros o pagos en efectivo realizados por el gobierno pero si le benefician. Son revelados en la columna de *Pagos por terceros* en el estado consolidado de cobros y pagos en efectivo y en otros estados financieros.

Moneda de los estados financieros

La moneda de los estados financieros es (la moneda del País A).

2. Efectivo

El efectivo comprende tanto la existencia de dinero en caja como los depósitos bancarios a la vista y el equivalente al efectivo. Los depósitos a la vista y los equivalentes al efectivo consisten en los saldos con bancos e inversiones a corto plazo en instrumentos del mercado monetario.

El efectivo incluido en el estado de cobros y pagos en efectivo incluye las siguientes cantidades:

(en miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
Efectivo en caja y bancos	X	X
Inversiones a corto plazo	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
	<hr/>	<hr/>

En el importe arriba señalado, se incluyen X unidades monetarias proporcionadas por la Agencia Internacional XX, que están restringidas para la construcción de infraestructura de carreteras.

3. Préstamos

Los préstamos comprenden las entradas de efectivo de bancos, agencias de préstamo similares e instituciones comerciales así como los importes adeudados como consecuencia de ayudas distintas al efectivo concedidas por terceros.

4. Otros cobros

Están incluidos en otros cobros las cuotas, multas, penalizaciones y cobros diversos.

5. Otros pagos/desembolsos

Incluidos en otros pagos están los dividendos, distribuciones pagadas, liquidaciones de pleitos y pagos diversos.

6. Disponibilidad de préstamos no utilizados distintos de la asistencia externa no utilizada

(Véase la nota 10 sobre asistencia externa no utilizada)

(en miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
Evolución de disponibilidad de préstamos no utilizados		
Disponibilidad de préstamos no utilizados a 1.1.0X	X	X
Disponibilidad de préstamos adicionales	X	X
	<hr/>	<hr/>
Total disponible	X	X
Importe retirado	(X)	(X)
Disponibilidades canceladas/cerradas	(X)	(X)
	<hr/>	<hr/>
Disponibilidad de préstamos no utilizados a 31.12.0X.	X	X
	<hr/>	<hr/>

(en miles de unidades monetarias) **200X** **200X-1**

Disponibilidad de préstamos no utilizados

Instituciones financieras comerciales	X	X
Total de disponibilidad de préstamos no utilizados	<u>X</u>	<u>X</u>

7. Entidades controladas significativas

Entidad	Jurisdicción
Entidad A	X
Entidad B	X
Entidad C	X
Entidad D	X

8. Fecha de autorización

El estado financiero fue autorizado para su publicación el XX del mes de 200X+1 por el Sr. YY, Tesorero del País A.

9. Presupuesto inicial y final aprobado y comparación de importes realizados y presupuestados

El presupuesto aprobado se desarrolla en la misma base contable (base de efectivo), misma base de clasificación, y para el mismo periodo (del 1 de enero de 200X a 31 de diciembre de 200X) que los estados financieros. El mismo incluye las mismas entidades que los estados financieros consolidados- que están identificadas en la nota 7 anterior.

El presupuesto inicial fue aprobado por acción legislativa de (fecha) y debido al terremoto en la Región Septentrional de (fecha), mediante una acción legislativa de (fecha) se aprobó una asignación presupuestaria suplementaria de XXX de ayudas por desastres. Los objetivos y políticas del presupuesto inicial y sus posteriores revisiones se explican con mayor detalle en los informes de Resumen de operaciones y Resultado del Presupuesto emitidos junto con los estados financieros.

El exceso de desembolso realizado sobre el presupuesto final del 15% (25% sobre el presupuesto inicial) para la función de Sanidad se debió a desembolsos por encima del nivel aprobado por acción legislativa en respuesta al terremoto. No hubo otras diferencias materiales.

Nota 9 alternativa cuando el presupuesto y los estados financieros se preparan según bases diferentes

9. Presupuesto inicial y final aprobado y comparación de importes realizados y presupuestados

El presupuesto se aprueba según una base contable de efectivo modificado siguiendo una clasificación funcional. El presupuesto aprobado cubre el periodo fiscal que va desde el 1 de enero de 200X al 31 de diciembre de 200X e incluye todas las entidades del sector gobierno general. El sector gobierno general incluye todos los departamentos del gobierno – que están identificados en la Nota 7 anterior.

El presupuesto inicial fue aprobado por acción legislativa de (fecha) y debido al terremoto en la Región Septentrional de (fecha), mediante una acción legislativa de (fecha) se aprobó una asignación presupuestaria suplementaria de XXX de ayudas por desastres. Los objetivos y políticas del presupuesto inicial y sus posteriores revisiones se explican con mayor detalle en los informes de Resumen de operaciones y Resultado del Presupuesto emitidos junto con los estados financieros.

El exceso de desembolso realizado sobre el presupuesto final del 15% (25% sobre el presupuesto inicial) para la función de Sanidad se debió a desembolsos por encima del nivel aprobado por acción legislativa en respuesta al terremoto. No hubo otras diferencias materiales entre el presupuesto aprobado final y los importes realizados.

Las bases presupuestarias y contables difieren. Los estados financieros a nivel del gobierno en su conjunto se preparan sobre la base contable de efectivo, utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los gastos en el estado de rendimiento financiero. Los estados financieros son estados consolidados que incluyen todas las entidades controladas, incluyendo las empresas públicas, para el periodo fiscal que va desde el 1 de enero de 20XX al 31 de diciembre del 20XX. El presupuesto se aprueba según la base contable de efectivo modificado siguiendo una clasificación funcional y trata únicamente del sector gobierno general, lo que excluye a las empresas públicas y otras entidades gubernamentales no de mercado y actividades de este mismo tipo.

Los importes en el estado de cobros y pagos en efectivo se ajustaron para ser congruentes con la base contable de efectivo modificado y reclasificados por funciones para estar en la misma base que el presupuesto aprobado final. Además, se realizaron ajustes a los importes en el estado de cobros y pagos en efectivo por diferencias temporales asociadas con la continuación de la asignación presupuestaria y las diferencias en las entidades cubiertas (empresas públicas y otras entidades) para expresar los importes realizados según una base comparable a la del presupuesto aprobado final.

Más adelante se presenta una conciliación entre las entradas y salidas realizadas como se presentan en el estado de comparación de los importes presupuestados y realizados y los importes de cobros y pagos en efectivo totales sobre los que se informa en el estado de cobros y pagos en efectivo para el año que termina el 31 de diciembre de 20XX.

	Total entradas	Total salidas
Importe realizado en una base comparable a la presentada en el estado de comparación entre el presupuesto y lo realizado	X	X
Diferencias en las bases	X	X
Diferencias temporales	–	–
Diferencias en las entidades	X	X
Total cobros en efectivo	X	
Total pagos en efectivo		X

Los estados financieros y documentos presupuestarios se preparan para el mismo periodo. Existe una diferencia en las entidades: el presupuesto se prepara para el sector gobierno general y los estados financieros consolidan todas las entidades controladas por el gobierno. También existe una diferencia en las bases: el presupuesto se prepara según una base contable de efectivo y los estados financieros según la base contable de efectivo modificado.

Esta conciliación podría incluirse en el Estado de comparación de los importes presupuestados y realizados o como una revelación en las notas.

10. Asistencia externa

Pagos por terceros

Todos los pagos realizados por terceros se llevan a cabo por terceros que no son parte de la entidad económica.

Asistencia externa

La asistencia externa se recibió en forma de préstamos y subvenciones de agencias donantes bilaterales y multilaterales según acuerdos que especifican los objetos para los que se utilizará la asistencia. Los siguientes importes se presentan en la moneda de los estados financieros de la entidad.

	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
	<u>Total</u>	<u>Total</u>
Fondos de préstamos		
Agencias multilaterales	X	X
Agencias bilaterales	X	X
Total	X	X
Fondos de subvenciones		
Agencias multilaterales	X	X
Agencias bilaterales	X	X
Total	X	X
Total asistencia externa	X	X

Incumplimiento de plazos y condiciones significativas y reestructuración y cancelación de deuda

No ha habido casos de incumplimiento con los plazos y condiciones que hayan dado lugar a cancelaciones de préstamos de asistencia externa.

Las subvenciones de asistencia externa de X unidades de moneda nacional se cancelaron durante el periodo sobre el que se informa. La cancelación procedió de una sobrestimación del costo de proyectos de desarrollo especificados y en consecuencia del desembolso de un importe menor que el comprometido para el periodo por la entidad donante.

Asistencia externa no utilizada

Los préstamos y subvenciones de asistencia externa no utilizada en la fecha de presentación son importes especificados en un acuerdo vinculante relacionado con la financiación de proyectos actualmente en desarrollo, en los que se han satisfecho las condiciones, y que es altamente probable que continúen satisfaciéndose en el futuro, y que se prevé que el proyecto continúe en el futuro hasta su terminación.

	Préstamos	Subvenciones	Préstamos	Subvenciones
	200X	200X	200X-1	200X-1
Saldo de cierre en la moneda de los estados financieros	X	X	X	X

Los plazos y condiciones significativos que determinan o afectan el acceso al importe de asistencia no utilizada están relacionados con el logro de los siguientes objetivos de construcción especificados para el desarrollo de infraestructuras médicas y de educación: (La entidad identifica los objetivos de construcción significativos).

APÉNDICE 1B

ENTIDAD GUBERNAMENTAL AB

(ESTA ENTIDAD CONTROLA SU PROPIA CUENTA BANCARIA Y TAMBIÉN SE BENEFICIA DE PAGOS REALIZADOS POR TERCEROS.)

ESTADO CONSOLIDADO DE COBROS Y PAGOS EN EFECTIVO

PARA EL AÑO FINALIZADO A 31 DE DICIEMBRE DE 200X

	Nota	← 200X →			← 200X-1 →		
		Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos realizados por otras entidades gubernamentales	Pagos por terceros	Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos realizados por otras entidades gubernamentales	Pagos por terceros
(en miles de unidades monetarias)							
COBROS							
Asignaciones autorizadas/Asignaciones presupuestarias		X	X	-	X	X	-
Otros cobros		X	-	-	X	-	-
Subvenciones/Asistencia		-	-	X	-	-	X
Total cobros		X	X	X	X	X	X
PAGOS							
Sueldos, salarios y beneficios a empleados		(X)	-	-	(X)	-	-

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

	Nota	200X			200X-1		
		Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos realizados por otras entidades gubernamentales	Pagos por terceros	Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos realizados por otras entidades gubernamentales	Pagos por terceros
(en miles de unidades monetarias)							
Alquileres		(X)	(X)	-	(X)	(X)	-
Desembolsos de capital		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Transferencias	3	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total pagos		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Incremento/(Decremento) de efectivo		X	X	(X)	X	(X)	X
Efectivo al comienzo del año	2	X	N/A*	N/A	X	N/A	N/A
Incremento/(Decremento) de efectivo		X	N/A	N/A	X	N/A	N/A
Efectivo al final del año	2	X	N/A	N/A	X	N/A	N/A

* N/A = No Aplicable.

ESTADOS FINANCIEROS ADICIONALES (OPCIONAL)

Los estados financieros adicionales pueden prepararse, por ejemplo, para revelar información presupuestaria de grupos de fondos principales, si procede, o para mostrar desembolsos por funciones principales. Un ejemplo de un estado por funciones es el siguiente.

ESTADO DE PAGOS POR FUNCIONES

	Nota	200X			200X-1		
		Pagos controlados por la entidad	Pagos realizados por otras entidades gubernamentales	Pagos por terceros	Pagos controlados por la entidad	Pagos realizados por otras entidades gubernamentales	Pagos por terceros
(en miles de unidades monetarias)							
PAGOS/DESEMBOLSOS							
Programa I		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Programa II		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Programa III		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Programa IV		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Otros pagos/desembolsos		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total pagos/desembolsos		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

ENTIDAD GUBERNAMENTAL AB

Notas a los estados financieros

1. Políticas contables

Bases de preparación

Los estados financieros han sido preparados de acuerdo a la NICSP de Base de Efectivo "Información Financiera según la Base Contable de Efectivo."

Las políticas contables se han aplicados congruentemente durante el periodo.

Entidad que informa

Los estados financieros están referidos a una entidad pública (Entidad Gubernamental AB). Los estados financieros incluyen a la entidad que informa tal como se especifica en la legislación pertinente (Ley de Finanzas Públicas 20XX). Esta incluye la Entidad Gubernamental AB y sus entidades controladas. La Entidad Gubernamental AB es controlada por el gobierno nacional del País A.

La actividad principal de la Entidad Gubernamental AB es suministrar (identificar tipos de) servicios a los ciudadanos. La entidad controla su propia cuenta bancaria. Las asignaciones presupuestarias y otros cobros en efectivo son depositados en sus cuentas bancarias.

Pagos realizados por otras entidades gubernamentales

La entidad se beneficia de pagos realizados en su nombre por su entidad controladora (Gobierno A) y otros organismos gubernamentales.

Pagos por terceros

La entidad también se beneficia de pagos hechos por terceros (entidades externas a la entidad económica) por bienes y servicios. Estos pagos no constituyen cobros o pagos en efectivo de la Entidad, pero sí le benefician. Son revelados en la columna de *Pagos por terceros* en el estado de cobros y pagos en efectivo y en otros estados financieros.

Moneda de los estados financieros

La moneda de los estados financieros es (la moneda del País A).

2. Efectivo

El efectivo comprende tanto la existencia de dinero en caja como los depósitos bancarios a la vista y el equivalente al efectivo. Los depósitos a la vista y los equivalentes al efectivo comprenden los saldos con bancos e inversiones a corto plazo en instrumentos del mercado monetario.

Los importes asignados a la entidad son depositados en la cuenta bancaria de la entidad y son controladas por ésta. Todos los préstamos son contraídos por una entidad financiera central.

Los cobros procedentes de transacciones de intercambio son depositados en cuentas de fondos comerciales controladas por la entidad. Son transferidos al ingreso consolidado a final de año.

El efectivo incluido en el estado de cobros y pagos en efectivo incluye las siguientes cantidades:

(en miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
Efectivo en caja y bancos	X	X
Inversiones a corto plazo	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

3. Transferencias

Se transfieren cantidades a favor de los beneficiarios de acuerdo con el mandato operativo y autoridad de la entidad.

4. Entidades controladas significativas

Entidad	Jurisdicción
Entidad A	X
Entidad B	X

5. Fecha de autorización

Los estados financieros fueron autorizados para su emisión el XX del Mes de 200X+1 por el Sr. YY, Ministro de XXXXX de la Entidad AB.

APÉNDICE 1C

DEPARTAMENTO GUBERNAMENTAL AC

(EL GOBIERNO OPERA UNA CUENTA ÚNICA CENTRALIZADA- LA ENTIDAD NO CONTROLA LAS CANTIDADES ASIGNADAS PARA SU USO.)

ESTADO DE COBROS Y PAGOS EN EFECTIVO PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 200X

	Nota	200X		200X-1	
		Cuenta del tesoro / cuenta de control única	Pagos por terceros	Cuenta del tesoro / cuenta de control única	Pagos por terceros
(en miles de unidades monetarias)					
COBROS					
Distribuciones/Asignaciones	2	X	-	X	-
Otros cobros		X	-	X	-
Asistencia		-	X	-	X
Total cobros		X	X	X	X
PAGOS					
Sueldos, salarios y beneficios a empleados		(X)	-	(X)	-
Alquileres		(X)	-	(X)	-
Desembolsos de capital		(X)	(X)	(X)	(X)
Transferencias	3	(X)	(X)	(X)	(X)
Total pagos		(X)	(X)	(X)	(X)

ESTADOS FINANCIEROS ADICIONALES (OPCIONAL)

Los estados financieros adicionales pueden prepararse, por ejemplo, para revelar información presupuestaria de grupos de fondos principales, si procede, o para mostrar desembolsos de funciones principales o pagos. Un ejemplo de un estado por funciones es el siguiente.

ESTADO DE PAGOS POR FUNCIONES

	Nota ← 200X →		← 200X-1 →	
	Cuenta del tesoro / cuenta de control única	Pagos por terceros	Cuenta del tesoro / cuenta de control única	Pagos por terceros
(en miles de unidades monetarias)				
PAGOS				
Programa I	X	X	X	X
Programa II	X	X	X	X
Programa III	X	X	X	X
Programa IV	X	X	X	X
Otros pagos	X	X	X	X
Total pagos	X	X	X	X

DEPARTAMENTO GUBERNAMENTAL AC

Notas a los estados financieros

1. Políticas contables

Bases de preparación

Los estados financieros han sido preparados de acuerdo a la NICSP de Base de Efectivo "Información Financiera según la Base Contable de Efectivo."

Las políticas contables se han aplicados congruentemente durante el periodo.

Entidad que informa

Los estados financieros están referidos a una entidad pública: Departamento Gubernamental AC. Los estados financieros incluyen a la entidad que informa tal como se especifica en la legislación pertinente (Ley de Finanzas Públicas 20XX). Esto incluye al Departamento Gubernamental AC. El Departamento Gubernamental AC es controlado por el Gobierno Nacional del País A.

La principal actividad del Departamento Gubernamental AC es la prestación de servicios a la comunidad.

El Departamento Gubernamental AC no administra su propia cuenta bancaria. El gobierno maneja una función centralizada de tesorería en la cual administra los desembolsos de efectivo en que incurren todos los departamentos durante el ejercicio contable. Los pagos realizados en esta cuenta respecto al Departamento son revelados en la columna de la Cuenta del Tesoro en el estado de cobros y pagos en efectivo y en otros estados financieros.

Pagos por terceros

El Departamento Gubernamental AC se beneficia de bienes y servicios comprados en su nombre como resultado de los pagos hechos por terceros al Gobierno durante el periodo sobre el que se informa. Estos pagos realizados por terceros no constituyen cobros o pagos en efectivo del Departamento, pero sí le benefician. Éstos son revelados en la columna de *Pagos por terceros* en el estado de cobros y pagos en efectivo y en otros estados financieros.

Moneda de los estados financieros

La moneda de los estados financieros es (la moneda del País A).

2. Asignaciones presupuestarias

Las cantidades presupuestarias asignadas al Departamento Gubernamental AC se gestionan a través de una cuenta central administrada por la Oficina del Tesoro. Estas cantidades no están controladas por el Departamento AC pero están gestionadas en nombre del Departamento por el administrador de la cuenta central presentando la documentación y autorización adecuadas. Todos los préstamos son

contraídos por una entidad financiera central. La cantidad informada como asignaciones presupuestarias en el estado de cobros y pagos en efectivo es la cantidad que la Oficina del Tesoro ha gastado en beneficio del Departamento AC (el importe girado contra esa cuenta).

3. Transferencias

Se transfieren cantidades a favor de los beneficiarios de acuerdo con el mandato operativo y autoridad del Departamento AC.

4. Fecha de autorización

Los estados financieros fueron autorizados el XX del Mes de 200X+1 por el Sr. YY, Ministro de XXXXX del Departamento Gubernamental AC.

PARTE 2: INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO—INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

Esta parte de la Norma no es obligatoria. Señala la recomendación de información a revelar adicional para la información elaborada según la base de efectivo. Debe leerse conjuntamente con la Parte 1 de esta Norma, que establece los requerimientos de la información elaborada según la base contable de efectivo. La información a revelar recomendada, que está en cursiva, debe interpretarse en el contexto de los párrafos comentados en esta parte de la Norma, que están en letra normal.

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO PARTE 2: INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

2.1 Información a revelar adicional recomendada

Definiciones

2.1.1 *Los siguientes términos son usados en esta parte de la Norma con los significados especificados:*

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

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

Costos por préstamos (Borrowing costs) son los intereses y otros gastos incurridos por una entidad en relación con las operaciones de endeudamiento.

Tasa de cambio de cierre (Closing rate) es el cambio existente a la fecha de presentación.

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

Gastos (Expenses) son las reducciones de los beneficios económicos o del potencial de servicio, acaecidos durante el ejercicio sobre el que se informa y que toman la forma de flujos de salida o consumo de activos o incremento de pasivos, produciendo una disminución en los activos netos/patrimonio, excepto los relativos a lo distribuido a los propietarios.

Partidas extraordinarias (Extraordinary items) (para fines de esta Norma) son flujos de efectivo 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.

Un activo financiero (Financial asset) es cualquier activo que sea:

(a) *efectivo;*

- (b) *un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero por parte de otra entidad;*
- (c) *un derecho contractual a intercambiar instrumentos financieros con otra entidad, en condiciones que son potencialmente favorables; o*
- (d) *un instrumento de patrimonio de otra entidad.*

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.

Actividades ordinarias (Ordinary activities) son aquéllas emprendidas por una entidad, como parte de sus actividades de prestación de servicios o de sus actividades comerciales o productivas. Las actividades ordinarias incluyen aquellas actividades conexas que la entidad desarrolla en apoyo, se derivan o surgen de éstas.

Ingreso (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, que no esté relacionado con las aportaciones de capital.

Los términos definidos en la Parte I de esta Norma, se usan en esta parte con el significado que aquí se define.

Beneficios económicos o potencial de servicio futuros

- 2.1.2 Los activos, que incluyen el efectivo y otros recursos, 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 abarcar todos los objetivos a los que puede destinarse un activo, la presente Norma emplea el término “beneficios económicos futuros o un potencial de servicio”, término que describe la característica esencial de los activos.

Negocio en marcha

- 2.1.3 *Cuando se preparan los estados financieros de una entidad se recomienda a los responsables de prepararlos realizar una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Cuando estos responsables sean conscientes, al realizar la evaluación de incertidumbres materiales relativas a hechos o condiciones, que pueden suponer dudas razonables acerca de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, se recomienda la revelación de esas incertidumbres.*

- 2.1.4 La determinación de si la entidad es un negocio en marcha, es principalmente relevante para entidades individuales más que para el Gobierno en su conjunto. Para las entidades individuales, al evaluar si la entidad es un negocio en marcha, los responsables de preparar los estados financieros:
- (a) necesitarán tener en cuenta toda la información disponible para un futuro previsible que incluirá, pero no necesariamente estará limitado a, doce meses desde la aprobación de los estados financieros; y
 - (b) puede que necesiten considerar un amplio rango de factores que rodean la actividad corriente y esperada, reestructuraciones de unidades organizacionales potenciales y anunciadas, estimaciones de cobros o probabilidad de financiación gubernamental continua, y potenciales fuentes de reposición de financiación antes de que sea apropiado concluir que la entidad es un negocio en marcha.
- 2.1.5 Pueden darse circunstancias donde las pruebas habituales de liquidez y solvencia del negocio en marcha aplicado a empresas resulten desfavorables, sin embargo, otros factores evidencien que la entidad es un negocio en marcha. Por ejemplo:
- (a) al evaluar si el gobierno es un negocio en marcha, el poder de imponer tasas o impuestos puede permitir a algunas entidades ser consideradas como negocios en marcha incluso si sus pagos exceden a sus cobros en prolongados periodos; y
 - (b) para una entidad individual, una evaluación de sus flujos de efectivo para un periodo sobre el que se informa sugiere que la entidad no es un negocio en marcha. Sin embargo, puede haber acuerdos de financiación multianuales con el gobierno que aseguren la continuidad de las operaciones de la entidad.

Partidas extraordinarias

- 2.1.6 *Se recomienda que una entidad revele por separado la naturaleza e importe de cada partida extraordinaria. La información debe revelarse en el estado de cobros y pagos en efectivo, o en otros estados financieros o en las notas a los estados financieros.*
- 2.1.7 Las partidas extraordinarias se caracterizan por surgir de hechos o transacciones distintas a las actividades ordinarias de la entidad, que no se espera que se repitan frecuente o regularmente y están fuera del control o influencia de la entidad. Por ello, las partidas extraordinarias son raras, inusuales y materiales.

Distintas a las actividades ordinarias

2.1.8 El hecho de que el suceso o transacción en cuestión sea claramente diferente del resto de las actividades ordinarias de la entidad, viene determinado más por la naturaleza del mismo en relación con las actividades que ordinariamente la entidad lleva a cabo, que por la frecuencia con que se espera que los sucesos ocurran. Un hecho o transacción puede ser extraordinario para una entidad o nivel del gobierno, pero no extraordinario para otra entidad o nivel del gobierno, a consecuencia de las diferencias entre sus respectivas actividades ordinarias. En el contexto de la presentación de información del gobierno en su conjunto, la aparición de partidas extraordinarias se dará en muy raras ocasiones.

No se espera que se repitan en un futuro previsible

2.1.9 El hecho o transacción considerado extraordinario debe ser de tal naturaleza que razonablemente sea posible suponer que no se volverá a repetir en el futuro previsible, teniendo en cuenta el entorno en que opera la entidad. La naturaleza de las partidas extraordinarias hace que normalmente no se pueda prever su ocurrencia al comienzo del periodo sobre el que se informa y, por tanto, no figuran en el presupuesto. La inclusión de una partida en un presupuesto indica que está prevista y, por lo tanto, no se trata de una partida extraordinaria.

Fuera del control o influencia de la entidad

2.1.10 El hecho o transacción considerado extraordinario debe estar fuera del control o influencia de la entidad. Se presume que un hecho o transacción está fuera del control o influencia de una entidad si las decisiones o determinaciones de la entidad no influyen, normalmente, en que ocurra el hecho o transacción.

Identificación de partidas extraordinarias

2.1.11 Si una partida es o no extraordinaria se considerará en el contexto del entorno en que opera la entidad y en su nivel gubernamental. En cada caso se aplicará el juicio profesional.

2.1.12 Ejemplos de flujos de efectivo asociados a hechos o transacciones que pueden, aunque no necesariamente, dar lugar a partidas extraordinarias en algunas entidades públicas o niveles gubernamentales son:

- (a) los flujos de efectivo a corto plazo asociados con la prestación de servicios para refugiados, cuya necesidad de tales servicios era imprevisible al principio del periodo, fuera del alcance ordinario de las actividades de la entidad y de su control. Si dichos servicios fueran predecibles u ocurrieran en más de un periodo sobre el que se

informa generalmente no deberían clasificarse como extraordinarios; y

- (b) los flujos de efectivo asociados con el suministro de servicios tras un desastre natural o humano, por ejemplo, la prestación de refugio a personas sin hogar tras un terremoto. Para que un terremoto en particular, se califique como un hecho extraordinario debe ser de una magnitud que normalmente no se espera en el área geográfica en que ocurrió o en el área geográfica asociada a la entidad y la prestación de servicios de emergencia o la restauración de los servicios esenciales debe ser necesario que estén fuera del alcance de las actividades ordinarias de la entidad correspondiente. Donde una entidad tiene responsabilidad de facilitar asistencia a los afectados por desastres naturales, los costos asociados con esta actividad generalmente no cumplen la definición de una partida extraordinaria.

2.1.13 La reestructuración de actividades es un ejemplo de un hecho que normalmente no sería extraordinario ni para la entidad pública individual ni a nivel de todo el gobierno que incorpora el organismo gubernamental. Para que una partida pueda ser clasificada como extraordinaria, deben cumplirse los tres criterios de la definición de partida extraordinaria. Una reestructuración puede ser claramente distinta a las actividades ordinarias de la entidad. Sin embargo, a nivel del gobierno en su conjunto, una reestructuración puede ocurrir con frecuencia. Más importante aún, una reestructuración está, normalmente, bajo el control o influencia del gobierno en su conjunto. Solo en circunstancias cuando la reestructuración es impuesta por otro nivel gubernamental o por un regulador externo u otra autoridad externa, podrá ser clasificada fuera del control o influencia del gobierno en su conjunto.

2.1.14 La información a revelar sobre la naturaleza e importe de cada partida extraordinaria puede incluirse en el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados financieros que sean preparados o en las notas a aquellos estados financieros. Una entidad puede decidir, también, si revela solo el importe total de las partidas extraordinarias en el estado financiero de cobros y pagos en efectivo, y los detalles en las notas.

Transacciones administradas

2.1.15 *Se recomienda que una entidad revele en las notas de los estados financieros, el importe y naturaleza de los flujos y saldos de efectivo, resultantes de transacciones administradas por la entidad como un agente por cuenta de otros, en aquellos importes que están fuera del control de la entidad.*

2.1.16 Los flujos de efectivo asociados a las transacciones administradas por una entidad, que actúa como agente por cuenta de otros, puede no pasar a través de una cuenta bancaria controlada por la entidad que informa. En estos

casos, la entidad no puede usar, o aprovechar de forma alguna, la disponibilidad del efectivo que administra en la búsqueda de sus objetivos. Estos flujos de efectivo no están controlados por la entidad y por lo tanto, no están incluidos en el total mostrado en el estado de cobros y pagos en efectivo o de otros estados financieros que puedan prepararse. Sin embargo, se recomienda que se revele el importe y naturaleza de estas transacciones por tipo principal, ya que proporciona información muy útil sobre el alcance de las actividades de la entidad y es relevante para la evaluación del rendimiento de la misma.

- 2.1.17 Cuando tales cobros y pagos en efectivo pasan a través de la cuenta bancaria controlada por la entidad, se tratan como flujos y saldos de efectivo de la entidad y se incluyen en los totales mostrados en el estado de cobros y pagos en efectivo. El párrafo 1.3.13(a) de la Parte 1 de esta Norma permite que se informe de tales cobros y pagos en efectivo en términos netos. Los párrafos 2.1.18 a 2.1.22 siguientes, proporcionan guías sobre los cobros, pagos y saldos en efectivo, que:
- (a) puedan ser controlados por un gobierno o entidad gubernamental, y se informe en el estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo con la Parte 1 de esta Norma; y
 - (b) sean transacciones administradas que no se incluyan en el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados financieros que puedan prepararse pero cuya revelación es recomendada.

Recaudación de ingresos

- 2.1.18 Las entidades del sector público pueden controlar el efectivo o administrar los cobros y pagos en efectivo por cuenta del gobierno u otros gobiernos o entidades gubernamentales. Por ejemplo, un Departamento de Recaudación de Impuestos (o agencia tributaria) puede constituirse con su propia cuenta bancaria y dotarse con una asignación presupuestaria para financiar sus operaciones. Las operaciones del Departamento incluirán la administración de ciertos aspectos de la Ley de Recaudación de Impuestos y puede incluir la recaudación de impuestos en nombre del gobierno.
- 2.1.19 El Departamento de Recaudación de Impuestos puede usar el efectivo que se le ha asignado y depositarlo en una cuenta bancaria que controla, para lograr sus objetivos operativos autorizados, y excluir a otros de su uso o de beneficiarse de ese efectivo. En estos casos, el Departamento controlará el efectivo asignado para su uso propio. Sin embargo, el efectivo que el Departamento cobra en nombre del gobierno, a través de las actividades de recaudación de impuestos, se deposita habitualmente en un fondo fiduciario del gobierno específico o transferido a una cuenta bancaria administrada por el Tesoro o un departamento similar. En estas circunstancias, el efectivo recaudado no se puede usar para apoyar el logro de los objetivos del

Departamento de Recaudación de Impuestos, o gestionarlos de cualquier forma a voluntad de la dirección del Departamento sin asignación presupuestaria específica u otra autorización del gobierno o cuerpo relevante. Por lo tanto, el efectivo recaudado no es controlado por el Departamento de Recaudación de Impuestos y no forma parte de los cobros o saldos en efectivo del Departamento. Como consecuencia de una decisión gubernamental, algunos de los importes recaudados pueden ser asignados presupuestariamente, o distribuidos de otra forma, para uso del Departamento. Sin embargo, es decisión del gobierno autorizar los desembolsos de los fondos del Departamento de Recaudación de Impuestos, más que la recaudación, que da lugar al control.

- 2.1.20 Pueden darse circunstancias similares cuando un gobierno, por ejemplo, un gobierno estatal o local, recauda efectivo por cuenta de otro gobierno (tal como un gobierno nacional). En estos casos, el gobierno está actuando como un agente para otros en la recaudación de efectivo. El efectivo, que surge como resultado de gestionar las transacciones como un agente para otros, normalmente no sería depositado en una cuenta bancaria de la agencia de recaudación y por lo tanto, no formaría parte de los cobros, pagos y saldos de efectivo de la entidad que informa.

Flujos de efectivo para “transferir”

- 2.1.21 En algunos casos, los acuerdos administrativos respecto a las actividades de cobro de ingresos que un gobierno o entidad gubernamental realiza como agente de otra parte, deben permitir que el efectivo recaudado sea inicialmente depositado en la cuenta bancaria de la entidad antes de ser transferidos al último beneficiario. Los flujos de efectivo que surgen como consecuencia de estas transacciones, a veces son llamados flujos de efectivo que “son para transferir”. En estos casos la entidad:

- (a) controla el efectivo que recauda en calidad de agente durante el periodo, normalmente corto, en que el efectivo es depositado en la cuenta bancaria de la entidad antes de transferirlo a terceros;
- (b) se beneficia normalmente de cualquier interés que surja de los importes depositados en cuentas que acumulan (o devengan) intereses antes de su transferencia a la otra entidad; y
- (c) tiene la obligación de transferir el efectivo recaudado a terceros de acuerdo con los requerimientos legislativos o acuerdos administrativos.

Cuando las entradas de efectivo de las transacciones administradas pasan a través de una cuenta bancaria controlada por la entidad que informa, los cobros, transferencias y saldos de efectivo que surgen de la actividad de recaudación serán incluidos en el estado de cobros y pagos en efectivo de la entidad de acuerdo con el párrafo 1.3.4(a)(i) de la Parte 1 de esta Norma. El

párrafo 1.3.13(a) de la Parte 1 de esta Norma especifica que los cobros y pagos en efectivo que surgen de las transacciones que la entidad administra en nombre de otras partes y que están reconocidos en el estado financiero, pueden informarse en términos netos.

Pagos de transferencia

2.1.22 De forma congruente con los objetivos de un gobierno y la legislación u otra autoridad, los importes presupuestariamente asignados a una entidad gubernamental (un departamento, agencia o similar) pueden incluir cantidades a ser transferidas a terceros respecto a, por ejemplo, subsidios al desempleo, pensiones por edad o invalidez, prestaciones a las familias y otros pagos de seguridad social y pagos de beneficios comunitarios. En algunos casos, estos importes pasarán a través de una cuenta bancaria controlada por la entidad. Cuando esto ocurra, la entidad reconocerá el efectivo asignado para transferir durante el periodo sobre el que se informa como un pago de efectivo y cualquier cantidad mantenida al final del periodo de información para transferirla en el futuro constituirá parte del saldo de efectivo al cierre.

Información a revelar sobre las principales clases de flujos de efectivo

2.1.23 *Se recomienda que una entidad revele, bien en los estados de cobros y pagos en efectivo u otros estados financieros o en las notas a dichos estados:*

- (a) *un análisis del total de pagos y pagos por terceros usando una clasificación basada tanto en la naturaleza de los pagos como en su función en la entidad, según sea apropiado; y*
- (b) *efectivo recibido por préstamos. Además, el importe de los préstamos debe ser clasificado en tipos y fuentes.*

2.1.24 La sub-clasificación recomendada en el párrafo 2.1.23(a) puede presentarse en el estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo con los requerimientos de los párrafos 1.3.12 y 1.3.24 de la Parte 1 de esta Norma. Cuando se adopta una base de clasificación diferente en el estado de cobros y pagos en efectivo, sugiere realizar las revelaciones de desagregación adicionales que recoge la recomendación del párrafo 2.1.23(a) anterior, como un estado separado o como una nota.

2.1.25 Las partidas de pagos y los pagos por terceros pueden ser adicionalmente sub-clasificados para mejorar la rendición de cuentas identificando los principales propósitos para los que se realizaron los pagos. También se sub-clasifican para destacar los costos y las recuperaciones del costo de programas específicos, actividades u otros segmentos relevantes de la entidad que informa. Se

recomienda que una entidad presente esta información en al menos, una de las dos formas siguientes.

- 2.1.26 El primer método se refiere a la naturaleza de los pagos. Los pagos se agregan en el estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo a su naturaleza (por ejemplo, adquisiciones de materiales, costos de transporte, sueldos y salarios), y no son reasignados entre varias funciones de la entidad. Un ejemplo de la clasificación usando el método de pagos por naturaleza es el siguiente:

	Pagos en efectivo	Pagos de terceros
Sueldos y salarios	(X)	(X)
Costos de transporte	(X)	(X)
Adquisiciones de capital	(X)	(X)
Costos por préstamos	(X)	(X)
Otros	(X)	(X)
Total de pagos	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

- 2.1.27 El segundo método, llamado el método de clasificación funcional, agrupa los pagos de acuerdo con el programa o propósito para el que fueron realizados. Esta presentación proporciona, a menudo, información más relevante a los usuarios, aunque la asignación de pagos a las funciones puede ser arbitraria y puede implicar llevar a cabo supuestos considerables. Un ejemplo de la clasificación funcional de los pagos es la siguiente:

	Pagos en efectivo	Pagos de terceros
Servicios de sanidad	(X)	(X)
Servicios de educación	(X)	(X)
Adquisiciones de capital	(X)	(X)
Costos por préstamos	(X)	(X)
Otros	(X)	(X)
Total de pagos	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

- 2.1.28 Según este método, los pagos asociados a las funciones principales tomadas por una entidad se muestran por separado. En este ejemplo, la entidad tiene funciones relativas al suministro de servicios sanitarios y educativos. La entidad debería presentar los pagos en efectivo por líneas de partida para cada una de estas funciones.
- 2.1.29 Se recomienda a las entidades que clasifican los pagos por funciones que revelen información adicional sobre la naturaleza de los pagos, incluyendo los pagos realizados por salarios u otros beneficios de los trabajadores.

2.1.30 El párrafo 1.3.12 de la Parte 1 de esta Norma requiere la revelación del total de los cobros de la entidad mostrando por separado una sub-clasificación de los cobros totales usando una base de clasificación apropiada a las operaciones de la entidad. La sub-clasificación de los cobros en clases apropiadas dependerá del tamaño, naturaleza y función de los importes implicados. Además de la revelación de los importes procedentes de asistencia externa y préstamos, pueden ser apropiadas la siguientes sub-clasificaciones:

- (a) cobros por impuestos (estos pueden ser sub-clasificados adicionalmente por tipo de impuestos);
- (b) cobros por cuotas, multas, penalizaciones y licencias;
- (c) cobros por transacciones con contraprestación incluyendo cobros por la venta de bienes y servicios y cargos a los usuarios (cuando éstas se clasifican como transacciones con contraprestación);
- (d) Los propósitos para los cuales se suministran subvenciones de ayuda externa y préstamos, los proveedores de esta asistencia y el importe suministrado;
- (e) cobros por otras subvenciones, transferencias, o asignaciones presupuestarias (posiblemente clasificadas por origen y propósito);
- (f) cobros por intereses y dividendos; y
- (g) cobros de regalos y donaciones.

Información a revelar sobre partes relacionadas

2.1.31 *Se recomienda a una entidad revelar en las notas a los estados financieros la información requerida por la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 20 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas.*

2.1.32 La NICSP 20, en la serie de las NICSP basadas en la acumulación (o devengo), define las partes relacionadas y otros términos relevantes, requiere revelar información acerca de transacciones de partes relacionadas cuando existe control y requiere revelar cierta información acerca de transacciones de partes relacionadas, incluyendo información acerca de la remuneración agregada de personal de gestión clave.

Información a revelar sobre activos, pasivos y comparación con presupuestos

2.1.33 *Se recomienda que una entidad revele en las notas a los estados financieros:*

- (a) *información acerca de los activos y pasivos de la entidad; y*

- (b) *si la entidad no hace públicamente disponible su presupuesto aprobado, una comparación con presupuestos.*

2.1.34 Los gobiernos y entidades gubernamentales controlan recursos significativos además del efectivo y utilizan estos recursos en el logro de los objetivos de prestación de servicios. También se endeudan para financiar sus actividades, incurren en otras deudas y pasivos en el curso de sus operaciones y contraen compromisos para gastar dinero en el futuro, en la adquisición de activos de capital. No se informará sobre activos y pasivos no monetarios en el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados financieros que puedan prepararse según la base contable de efectivo. Sin embargo, los gobiernos mantienen el registro, supervisión y gestión de su deuda y otros pasivos y de sus activos distintos al efectivo. La información a revelar acerca de activos y pasivos y los costos de programas y actividades particulares, mejorará la rendición de cuentas, siendo recomendada por esta Norma.

2.1.35 Se recomienda a las entidades que hacen tales revelaciones identificar los activos y pasivos por tipos, por ejemplo, clasificando:

- (a) los activos como cuentas por cobrar, inversiones o propiedades de planta y equipo; y
- (b) los pasivos como cuentas por pagar, préstamos por tipo o fuente y otros pasivos.

Mientras tales revelaciones no sean globales en primera instancia, se recomienda a las entidades su desarrollo progresivo y definición. Para cumplir con los requerimientos de los párrafos 1.3.5 y 1.3.37 de la Parte 1 de esta Norma, estas revelaciones necesitarán observar las características cualitativas de información financiera y deberán ser claramente descritas y comprensibles. La base de acumulación (o devengo) de las NICSP incluyendo la NICSP 13 *Arrendamientos*, la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo* y la NICSP 19 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes* pueden proporcionar a las entidades guías adecuadas para que revelen información adicional acerca de activos y pasivos.

Comparación con presupuestos

2.1.36 Las entidades públicas son típicamente objeto de límites presupuestarios en la forma de asignaciones presupuestarias u otras fórmulas presupuestarias, las cuales pueden haber entrado en vigor a través de la legislación que las autoriza. Uno de los objetivos de la información financiera de las entidades públicas es informar si el efectivo fue obtenido y utilizado de acuerdo a los presupuestos legalmente adoptados. En algunas jurisdicciones, estos requisitos se reflejan en la legislación. Se requiere que las entidades pongan a disposición del público sus presupuestos aprobados cumplan con los requerimientos de los párrafos 1.9.1 a 1.9.48 de la Parte 1 de esta

Norma. Esta Norma recomienda que otras entidades (es decir, entidades que no mantienen su presupuesto aprobado públicamente disponible) incluyan en sus estados financieros la revelación de una comparación de los importes presupuestados y los realizados para el periodo sobre el que se informa si los estados financieros y el presupuesto se elaboran a partir de la misma base contable. La información sobre los presupuestos de estas otras entidades puede presentarse en diferentes formas, incluyendo:

- (a) la preparación de una nota con columnas separadas para las cantidades presupuestadas y las reales. También puede presentarse para la integridad de la información una columna mostrando cualquier variación del presupuesto o de asignación presupuestaria; y
- (b) Revelación de que no se han superado los importes presupuestarios. Si cualquier cantidad presupuestada o asignación presupuestaria se ha superado, o se han realizado pagos sin asignación presupuestaria u otra forma de autorización, entonces deben revelarse los detalles vía nota a las partidas relevantes en los estados financieros.

2.1.37 *Se recomienda a las entidades que revelen en sus estados financieros una comparación de los importes reales con los presupuestados incluyan en estos una referencia a informes que incorporen información sobre los logros de los servicios prestados.*

2.1.38 *Se recomienda que las entidades que adopten presupuestos plurianuales, revelen en notas adicionales la relación entre el presupuesto y los importes reales durante el periodo del presupuesto.*

2.1.39 La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda a las entidades que revelen en sus estados financieros una comparación entre los importes reales y presupuestados, incluyan en éstos una referencia a estos documentos, particularmente a los vínculos entre la información presupuestada y la real con la información no financiera presupuestada y los logros en la prestación de servicios.

2.1.40 Como se destaca en el párrafo 1.9.32 de esta Norma, las entidades pueden tomar diferentes enfoques para determinar el presupuesto anual dentro del presupuesto plurianual. Cuando se adopten presupuestos plurianuales, se recomienda a las entidades que revelen información adicional sobre estas materias como la relación entre los presupuestos plurianuales y los componentes de los importes presupuestados anuales y los importes reales durante el periodo del presupuesto.

Estados financieros consolidados

- 2.1.41 *Se recomienda que una entidad revele en las notas a los estados financieros:*
- (a) *a proporción de participación en entidades controladas y, cuando esa participación sea en forma de acciones, la proporción del poder de voto que se ostenta (solo cuando sea diferente a la proporción de participación);*
 - (b) *cuando proceda:*
 - (i) *el nombre de cualquier entidad controlada en la que la controladora mantiene una participación y/o derechos de voto del 50% o menos, junto a una explicación de cómo se produce el control; y*
 - (ii) *el nombre de cualquier entidad sobre la que se posea más del 50% de participación en la propiedad, pero sin que tal entidad sea una entidad controlada, junto con una explicación del por qué no existe control; y*
 - (c) *en los estados financieros separados de la controladora, una descripción del método usado para la contabilización de las inversiones en entidades controladas.*
- 2.1.42 *Se recomienda a una entidad controladora que no presente los estados consolidados de cobros y pagos en efectivo revelar las razones por las que los estados financieros consolidados no se han presentado junto con las bases contables con que las entidades controladas elaboran en sus estados financieros separados. También se recomienda revelar el nombre y la dirección principal de su entidad controladora que publica los estados financieros consolidados.*
- 2.1.43 El párrafo 1.6.20(b) de la Parte 1 de esta Norma, requiere que las razones de no consolidación de una entidad controlada sean reveladas. Los párrafos 1.6.7 y 1.6.8 de la Parte 1 de esta Norma también muestran que una entidad controladora que es ella misma una entidad totalmente propiedad de otra o una entidad controladora que es virtualmente propiedad de otra, no necesita presentar los estados financieros consolidados. Cuando esto ocurra, se recomienda revelar la información señalada en el párrafo 2.1.42 anterior.

Adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas y otras unidades operativas

- 2.1.44 *Se recomienda que una entidad revele y presente separadamente los flujos de efectivo agregados que surgen de las adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas u otras unidades de operación.*

- 2.1.45 *Se recomienda que una entidad revele en forma agregada en las notas a los estados financieros, adquisiciones y disposiciones, de entidades controladas u otras unidades de operación durante el periodo, cada una de las siguientes:*
- (a) *la compra total o disposición considerada (incluyendo el efectivo u otros activos);*
 - (b) *la porción de compra o disposición considerada liquidada en efectivo; y*
 - (c) *la cantidad de efectivo adquirida o dispuesta en la entidad controlada o unidad de operación.*
- 2.1.46 La presentación por separado de los efectos de los flujos de efectivo de las adquisiciones o disposiciones de las entidades controladas y otras operaciones, junto con la revelación separada de las cantidades de activos y pasivos adquiridas o dispuestas, ayuda a distinguir aquellos flujos de efectivo de cobros y pagos que surgen de otras actividades de la entidad. Para facilitar a los usuarios identificar los efectos de ambos, adquisiciones y disposiciones, los efectos en el flujo de efectivo de disposiciones no pueden ser descontados de los provenientes de adquisiciones.
- 2.1.47 La cantidad agregada del efectivo pagado o recibido como contraprestación de la compra o venta se presenta en el estado de cobros y pagos netos en efectivo adquirido o dispuesto.
- 2.1.48 El párrafo 2.1.33 recomienda revelar información sobre activos y pasivos de la entidad. Los activos y pasivos diferentes al efectivo de una entidad controlada o unidad de operación, adquirida o dispuesta, pueden revelarse también por separado, resumido por las categorías principales. En congruencia con los requerimientos del párrafo 1.3.37 de la Parte 1 de esta Norma, cuando se revele tal información, deben estar claramente identificados los activos y pasivos y explicadas las bases en que se reconocen y miden.

Negocios conjuntos

- 2.1.49 *Se recomienda que una entidad revele información acerca de los negocios conjuntos la cual es necesaria para una presentación razonable de los cobros y pagos en efectivo de la entidad durante el periodo, y de los saldos de efectivo en la fecha de presentación.*
- 2.1.50 Muchas entidades del sector público establecen negocios conjuntos para emprender una variedad de actividades. La naturaleza de estas actividades comprende desde compromisos comerciales hasta la prestación de servicios comunitarios sin cargo. Los términos de un negocio conjunto son establecidos en un contrato u otro acuerdo vinculante, y normalmente especifican la contribución inicial de cada parte del negocio conjunto y las partes de ingresos u otros beneficios (si los hay) y los gastos de cada

partícipe. Las entidades que informan en base contable de efectivo, generalmente informan acerca de:

- (a) como pagos en efectivo, el efectivo gastado en la adquisición de una participación en un negocio conjunto y en las operaciones en marcha de éste; y
- (b) como cobros en efectivo, el efectivo recibido del negocio conjunto.

Las revelaciones acerca de los negocios conjuntos deben incluir una lista y descripción de las participaciones en negocios conjuntos significativos. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 8 Información Financiera de Participaciones en Negocios Conjuntos, en las series de bases contables de acumulación (o devengo) de las NICSP proporcionan guías de las diferentes formas y estructuras que los negocios conjuntos pueden tomar y la información adicional potencial que puede realizarse.

Información financiera en economías hiperinflacionarias

2.1.51 En una economía hiperinflacionaria, la presentación de los estados financieros en la moneda local sin reexpresión no es útil. Pérdidas del poder de compra de la moneda a tal ritmo que resulta equívoca cualquier comparación entre las cifras procedentes de transacciones y otros acontecimientos ocurridos en diferentes momentos del tiempo, incluso dentro de un mismo periodo contable.

2.1.52 Esta Norma no identifica una tasa absoluta a la que se considere que surja la hiperinflación. Es una cuestión de juicio profesional cuando la reexpresión de los estados financieros de acuerdo a las recomendaciones en esta Norma se harían necesarios. El estado de hiperinflación viene indicado por las características del entorno económico del país, entre las cuales se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes:

- (a) La población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable. Las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva de la misma;
- (b) la población en general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que las ve en términos de otra moneda extranjera relativamente estable. Los precios pueden establecerse en esta otra moneda;
- (c) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto;

- (d) las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios; y
- (e) la tasa de inflación acumulada durante un periodo de tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

La reexpresión de los estados financieros

2.1.53 *Se recomienda a una entidad que informa en la moneda de una economía hiperinflacionaria:*

- (a) *reexpresar su estado de cobros y pagos en efectivo y otros estados financieros en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de presentación;*
- (b) *reexpresar la información comparativa del periodo anterior, y cualquier información respecto a periodos anteriores en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de presentación; y*
- (c) *usar un índice general de precios que refleje los cambios en el poder de compra general. Es preferible que todas las entidades que presenten información en la moneda de una misma economía utilicen el mismo índice.*

2.1.54 *Se recomienda a la entidad que revele la siguiente información:*

- (a) *el hecho de que el estado de cobros y pagos en efectivo y otros estados financieros, y las cifras correspondientes a los periodos previos, se han reexpresado para los cambios en el poder de compra general de la moneda de los estados financieros y, como resultado, son expresados en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de presentación; y*
- (b) *la identidad y nivel del índice de precios en la fecha de presentación y el movimiento en el índice durante el periodo sobre el que se informa corriente y el anterior.*

2.1.55 Los precios cambian en el tiempo como resultado de diversas fuerzas políticas, económicas y sociales. Las fuerzas específicas tales como los cambios en la oferta y la demanda, y los cambios tecnológicos pueden causar que los precios individuales se incrementen o disminuyan significativa e independientemente de cada uno de ellos. Además, las fuerzas económicas generales pueden determinar cambios en el nivel general de precios y por lo tanto en el poder adquisitivo del dinero.

2.1.56 En una economía hiperinflacionaria, la utilidad de los estados financieros aumenta substancialmente si son expresados en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de presentación. Como resultado, se recomiendan los tratamientos y disposiciones de los párrafos 2.1.53 y 2.1.54 anteriores. Se recomienda la presentación de esta información como principal

más que como suplemento de los estados financieros, que no han sido reexpresados. No se recomienda la presentación por separado del estado de cobros y pagos en efectivo y otros estados financieros, antes de la reexpresión.

- 2.1.57 Todas las partidas en el estado de cobros y pagos en efectivo serán expresadas en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de presentación. Por tanto, todas las cantidades, incluyendo cualquier pago por terceros, reveladas en el estado de cobros y pagos en efectivo o en otros estados financieros, serán reexpresados al aplicar el cambio en el índice general de precios desde las fechas en que los pagos y cobros fueron inicialmente registrados.
- 2.1.58 Muchas entidades públicas incluyen en sus estados financieros la información presupuestaria relacionada, para facilitar las comparaciones con el presupuesto. Cuando esto ocurra, se recomienda la reexpresión de la información presupuestaria de acuerdo con esta Norma.

Información comparativa

- 2.1.59 Si las comparaciones con los periodos previos han de ser significativas, se reexpresará la información comparativa para el periodo anterior de información aplicando un índice general de precios, por lo que los estados financieros comparativos se presentarán en términos de la unidad de medida de la moneda al final del periodo sobre el que se informa. La información revelada respecto a periodos previos, también se expresará en términos de la unidad de medida de la moneda al final del periodo sobre el que se informa.

Estados financieros consolidados

- 2.1.60 Una entidad controladora que informa en la moneda de una economía hiperinflacionaria puede tener entidades controladas que también informan en las monedas de economías hiperinflacionarias. Si el estado de cobros y pagos en efectivo y otros estados financieros son preparados en una base congruente, los estados financieros, de cualquier entidad controlada, serán reexpresados aplicando un índice general de precios del país cuya moneda informa, antes de que estén incluidos en los estados financieros consolidados emitidos por su controladora. Si tal entidad controlada es una entidad controlada extranjera, sus estados financieros reexpresados serán convertidos a las tasas de cierre.
- 2.1.61 Si los estados financieros con diferentes fechas de presentación están consolidados, todas las partidas, tanto no monetarias como monetarias, necesitan ser reexpresadas en unidades de medida de la moneda a la fecha del estado financiero consolidado.

Selección y uso de un índice general de precios

- 2.1.62 La reexpresión de los estados financieros, conforme a lo recomendado en esta Norma, requiere el uso de un índice general de precios que refleje los cambios

en el poder adquisitivo general de la moneda. Es preferible que todas las entidades que presenten información en la moneda de una misma economía utilicen el mismo índice.

- 2.1.63 La información a revelar recomendada en esta Norma intenta aclarar las bases del tratamiento de los efectos de la hiperinflación en los estados financieros. Además, se ha de intentar suministrar la información necesaria para comprender estas bases y los importes resultantes.

Asistencia recibida de organizaciones no gubernamentales (ONG)

- 2.1.64 *Cuando sea practicable, se recomienda que una entidad aplique a la asistencia recibida de organizaciones no gubernamentales (ONG), las revelaciones de información requeridas identificadas en los párrafos 1.10.1 a 1.10.27 de la Parte 1 de esta Norma y las revelaciones de información recomendadas identificadas en los párrafos 2.1.66 a 2.1.93 siguientes.*

- 2.1.65 No se requiere que las entidades que informan realicen las revelaciones de información identificadas en los párrafos 1.10.1 a 1.10.27 con respecto a la asistencia recibida de las organizaciones no gubernamentales (ONG). Esto es así porque los costos de recoger y agregar la información necesaria para cumplir con esos requerimientos pueden ser mayores que sus beneficios. Sin embargo, elaborar la información a revelar sobre la asistencia recibida de las ONG que se identifican en los párrafos 1.10.1 a 1.10.27, junto con las revelaciones de información recomendadas en los párrafos 2.1.66 a 2.1.93 siguientes, puede proporcionar variables adicionales a las evaluaciones del alcance al que la entidad que informa depende de la ayuda de estas organizaciones para apoyar sus actividades. Por ello, se recomienda que las entidades que informan apliquen la información a revelar identificada en esta Norma a la asistencia recibida de las ONG, donde sea practicable hacerlo así.

Destinatarios de la asistencia externa

- 2.1.66 *Se recomienda que una entidad revele, por clase significativa, en las notas a los estados financieros:*

- (a) *los propósitos para los que se recibió asistencia externa durante el periodo sobre el que se informa, mostrando de forma separada los importes proporcionados por medio de préstamos y subvenciones; y*
- (b) *los propósitos para los se realizaron pagos de asistencia externa durante el periodo sobre el que se informa.*

- 2.1.67 Una entidad puede recibir asistencia externa para muchos propósitos incluyendo la ayuda para apoyar sus:

- (a) objetivos de desarrollo económico o bienestar, a menudo calificados de ayuda al desarrollo;

INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

- (b) objetivos de auxilio en emergencia, a menudo calificados de ayuda de emergencia;
- (c) saldo de la situación de pagos o para defender su tasa de cambio de la moneda, a menudo calificada de saldo de pagos por asistencia;
- (d) objetivos militares y/o de defensa, a menudo calificados de ayuda militar; y
- (e) actividades comerciales, incluyendo los créditos a la exportación o préstamos ofrecidos por bancos de exportación/importación u otras agencias gubernamentales, a menudo calificadas de financiación comercial.

2.1.68 La Parte 1 de esta Norma requiere la revelación de información del importe total de la asistencia externa recibida durante el periodo de presentación mostrando de forma separada el importe total recibido por medio de subvenciones y préstamos. La revelación de información sobre las clases significativas de ayuda externa recibida por medio de préstamo o subvención permitirá a los usuarios determinar los propósitos para los que la asistencia fue proporcionada durante el periodo, los importes de los mismos y si la entidad tiene una obligación de devolver la asistencia proporcionada en algún momento en el futuro.

2.1.69 La revelación de información por clase significativa de los propósitos por los que se realizaron pagos de asistencia externa durante el periodo sobre el que se informa mejorará la rendición de cuentas de la entidad por su uso de asistencia externa recibida.

2.1.70 *Se recomienda que una entidad identifique en las notas a los estados financieros cada proveedor de asistencia externa durante el periodo sobre el que se informa y el importe proporcionado, excluyendo los importes no dispuestos, mostrando de forma separada los importes proporcionados por medio de préstamos y subvenciones en la moneda correspondiente.*

2.1.71 La revelación de cada proveedor de asistencia externa y el importe proporcionado por medio de préstamo y subvención indicará el alcance de la diversificación de las fuentes de asistencia. Esto ayudará a los lectores de los estados financieros a determinar, por ejemplo, si la entidad depende de la asistencia de determinadas agencias, el alcance de esa dependencia y la moneda en que se proporcionó, y si la asistencia se proporciona por medio de una subvención o de un préstamo que necesitará devolverse en el futuro. La información a revelar recomendada por este párrafo excluye importes que no ha dispuesto durante el periodo. El párrafo 2.1.72 recomienda la revelación de información sobre importes no dispuestos de asistencia externa en determinadas circunstancias.

- 2.1.72 *Con respecto a la asistencia externa no dispuesta en la fecha de presentación y que se revela de acuerdo con el párrafo 1.10.18 de la Parte 1 de esta Norma, se recomienda que una entidad revele en las notas a los estados financieros :*
- (a) *cada proveedor de asistencia de préstamos y de asistencia de subvenciones y el importe proporcionado por cada uno;*
 - (b) *los propósitos para los que la asistencia de préstamos no dispuesta y la asistencia de subvenciones no dispuesta podrían utilizarse;*
 - (c) *la moneda en que la asistencia no dispuesta se mantiene o se hará disponible; y*
 - (d) *los cambios en el importe de la asistencia en préstamos no utilizada y la asistencia en subvenciones no utilizadas durante el periodo.*
- 2.1.73 Se requiere que se revele información sobre los saldos de asistencia externa no dispuesta bajo determinadas circunstancias descritas en el párrafo 1.10.18 de la Parte 1 de esta Norma. La información a revelar recomendada por el párrafo 2.1.72 permitirá a los lectores de los estados financieros determinar los propósitos para los que dicha ayuda no dispuesta puede utilizarse en el futuro, la moneda en que esa asistencia no dispuesta se mantiene o se hará disponible, y si el importe del préstamo no dispuesto y la asistencia de subvención disminuyó o aumentó durante el periodo.
- 2.1.74 Como es apropiado para la entidad que informa, la información a revelar puede ser útil para identificar cuestiones como el saldo de apertura de los préstamos y subvenciones no dispuestos, el importe de nuevos préstamos y nuevas subvenciones aprobadas o hechas disponibles durante el periodo, el importe total de los préstamos y subvenciones dispuestas o utilizadas durante el periodo, los importes totales de préstamos y subvenciones cancelados o expirados durante el periodo, y el saldo de cierre de los préstamos y subvenciones no dispuestos. Dicha información a revelar ayudará a los usuarios a identificar no solo el importe del cambio en los saldos no dispuestos, pero también los componentes de ese cambio.
- 2.1.75 Cuando la información a revelar de los cambios en el importe de la asistencia no dispuesta se realice en la moneda de presentación de la entidad, la asistencia externa denominada en una moneda extranjera se presentará en la moneda de presentación de la entidad aplicando al importe de la moneda extranjera la tasa de cambio en la fecha de cada transacción aplicable, en congruencia con los requerimientos de la Parte 1 de esta Norma.
- 2.1.76 *Se recomienda que una entidad revele en las notas a los estados financieros los términos y condiciones de los acuerdos de asistencia externa que determinan o afectan el acceso a, o limitan el uso de, la asistencia externa.*
- 2.1.77 Algunos acuerdos de asistencia externa limitan o definen de forma específica el uso o el propósito para el que la asistencia externa puede utilizarse, o limitar las

fuentes de las que los bienes o servicios pueden comprarse. Este tipo de término de asistencia externa o condición podría especificar que los fondos estén disponibles solo para factores específicos de adquisición para la construcción de instalaciones especificadas en una localización especificada, o que los bienes o servicios adquiridos bajo el acuerdo de asistencia externa debe originarse desde un país especificado o países.

2.1.78 Alguna asistencia externa puede dispensarse en fechas específicas, o puede dispensarse sobre la entidad:

- (a) llevando a cabo acciones especificadas en un acuerdo de asistencia externa, tales como implantando cambios en la política específicos; o
- (b) consiguiendo objetivos de rendimiento continuos, tales como objetivos de déficit presupuestarios u otros objetivos económicos generales, o estableciendo una agencia de gestión o de recuperación de activos financieros.

2.1.79 La revelación de los términos y condiciones que determinan o afectan el acceso a la asistencia externa indicará el alcance al que la asistencia externa está limitada temporalmente y/o es dependiente de que la entidad realice determinadas acciones y consiga determinados objetivos de rendimiento, y cuáles son esas acciones y objetivos de rendimiento.

2.1.80 *Se recomienda que una entidad revele en las notas a los estados financieros:*

- (a) *el saldo pendiente de cualesquiera préstamos de asistencia externa para los que el principal y/o los pagos de intereses han sido garantizados por terceros, cualesquiera términos y condiciones relativos a esos préstamos, y algunos términos adicionales y condiciones que surgen de la garantía; y*
- (b) *el importe y los términos y condiciones de los préstamos y subvenciones de asistencia externa para los que el rendimiento de los términos relacionados y condiciones han sido garantizados por terceros, y cualesquiera términos adicionales y condiciones que surgen de la garantía.*

2.1.81 El saldo de los préstamos de asistencia externa prestados por una entidad y el pago del interés que él mismo haya generado pueden garantizarse, en total o en parte hasta un importe especificado. Los términos y las condiciones asociadas con los préstamos puede también requerir al destinatario que realice determinadas acciones, o consiga resultados como el establecimiento de tarifas de acuerdo a una fórmula acordada, cuyo rendimiento está garantizado por terceros. Las subvenciones de asistencia externa pueden estar también sujetas a términos y condiciones similares, cuyo rendimiento está garantizado por terceros.

- 2.1.82 La revelación de los importes de préstamos y subvenciones de asistencia externa garantizados por terceros indicará el alcance del apoyo de otra entidad para obtener los beneficios del acuerdo de asistencia externa. La revelación de los términos y condiciones de los préstamos y subvenciones de asistencia externa que han sido garantizados, y cualesquiera términos y condiciones adicionales impuestos para efectuar esa garantía, indicarán los requerimientos de rendimiento adicionales o condiciones que surjan como consecuencia de asegurar la garantía.
- 2.1.83 *Se recomienda que una entidad revele en las notas a los estados financieros otros términos y condiciones significativos asociados con los préstamos de asistencia externa, subvenciones o garantías con los que no se ha cumplido, junto con la consecuencia del incumplimiento.*
- 2.1.84 El párrafo 1.10.25 de la Parte 1 de esta Norma requiere la revelación de los términos y condiciones significativos con los que no se ha cumplido cuando el incumplimiento ha resultado en la cancelación de la asistencia o ha dado lugar a una obligación para devolver la asistencia previamente proporcionada. Los acuerdos de asistencia externa pueden también incluir otros términos y condiciones significativos con los que se ha de cumplir, así como algunos términos de procedimiento y condiciones. Las consecuencias del incumplimiento con estos otros términos y condiciones significativos puede incluir una reducción en el importe, o una variación en el calendario, de los fondos que han sido dispuestos o hechos disponibles en el futuro hasta que el incumplimiento se corrija. Pueden incluir también un aumento en la tasa de interés cargada a los fondos de préstamos.
- 2.1.85 Es probable que identificar estos otros términos y condiciones significativos con los que no se ha cumplido requiera juicio profesional. Ese juicio se ejercerá en el contexto de las circunstancias particulares de la entidad y por referencia a las características cualitativas de los estados financieros. Estos términos y condiciones es probable que sean aquéllos donde el incumplimiento es probable que afecte al importe o calendario de los fondos que estarán disponibles para apoyar las operaciones futuras de la entidad.
- 2.1.86 *Se recomienda a una entidad revelar en las notas a los estados financieros, un resumen de los términos y condiciones del reembolso de la deuda pendiente por asistencia externa. Se recomienda que donde la entidad revele los pagos futuros de la deuda denominados en una moneda extranjera, la entidad informe sobre ellos en la moneda de presentación de la entidad aplicando la tasa de cierre al importe de esos pagos en moneda extranjera.*
- 2.1.87 Los acuerdos de deuda por asistencia externa incluirán los términos y condiciones relativos a dichas cuestiones como el periodo de gracia, la tasa de interés, los pagos actuales de la deuda, los pagos futuros de la deuda, la duración restante del préstamo, la moneda de los pagos de la deuda, los requerimientos de devolución del principal (donde la devolución del

principal se difiera hasta el final de la duración del préstamo, o alguna otra fecha futura), y otras condiciones de devolución significativas.

- 2.1.88 Los pagos de la deuda pueden ser un desembolso de efectivo significativo para la entidad y tendrán impacto en el efectivo disponible para financiar las operaciones actuales y adicionales. La revelación de los términos y condiciones de devolución de la deuda pendiente de asistencia externa permitirá a los lectores de los estados financieros determinar cuándo los pagos de la deuda (cargos por principal e intereses) comenzarán, y el importe del principal y el interés a pagar.
- 2.1.89 La revelación de información sobre los términos y condiciones de devolución puede requerir la estimación de, por ejemplo, la tasa de interés a aplicar a la deuda de tasa variable. La tasa de interés estimada se determinará normalmente por referencia a las tasas de interés aplicables en la fecha de cierre. De acuerdo con los requerimientos de los párrafos 1.3.30 a 1.3.37 de la Parte 1 de esta Norma, cuando una entidad elija revelar información que implique estimaciones, las políticas contables seleccionadas y aplicadas para desarrollar dichas estimaciones se revelarán donde sea necesario para una comprensión adecuada de los estados financieros.
- 2.1.90 *Se recomienda a una entidad revelar de forma separada en las notas a los estados financieros el valor de la asistencia externa recibida en forma de bienes o servicios.*
- 2.1.91 Se pueden recibir recursos significativos bajo acuerdos de asistencia externa en la forma de bienes o servicios. Esto ocurrirá cuando los productos nuevos o usados tales como vehículos, ordenadores u otro equipamiento se transfieran a la entidad bajo un acuerdo de asistencia externa. Esto ocurrirá también cuando la ayuda alimenticia se proporcione a un gobierno para la distribución a sus ciudadanos bajo un acuerdo de asistencia externa. Para algunos destinatarios, los bienes o servicios pueden ser la forma principal en que la asistencia externa se recibe.
- 2.1.92 La revelación del valor de la asistencia externa recibida como bienes y servicios ayudará a los lectores de los estados financieros a comprender mejor el alcance completo de la asistencia externa recibida durante el periodo sobre el que se informa. Sin embargo, en algunos casos y para algunos destinatarios, determinar el valor de dichos bienes y servicios puede ser un proceso difícil y costoso en tiempo y dinero. Esto es especialmente así donde el precio del mercado nacional para esos bienes y servicios no puede determinarse fácilmente, donde los bienes y servicios proporcionados no se negocian generalmente en mercados internacionales o cuando son de naturaleza única, tal como ocurre, a menudo, con respecto a la asistencia de emergencia.
- 2.1.93 Esta Norma no especifica la base en que el valor de los bienes o servicios se determina. Por tanto, su valor puede determinarse como el costo histórico

depreciado de los activos físicos en el momento en que los activos se transfieren al destinatario o el precio pagado por la alimentación por la agencia de asistencia externa. Puede determinarse sobre la base de una evaluación del valor por la gestión del cedente, o del destinatario, o por un tercero. Donde el valor de la asistencia externa en la forma de bienes o servicios se revele, el párrafo 1.10.21 de la Parte 1 de esta Norma requiere la revelación de la base en que ese valor se determina. Cuando dicho valor se describa como valor razonable, cumplirá con la definición de valor razonable—es decir, el importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes conocedoras e interesadas, que actúan en condiciones de independencia mutua.

2.2 Gobiernos y otras entidades del sector público tratando de migrar hacia la base contable de acumulación (o devengo)

Presentación del estado de cobros y pagos en efectivo

2.2.1 *Se recomienda que una entidad que pretende migrar hacia la base contable de acumulación (o devengo) presente un estado de cobros y pagos en efectivo con el mismo formato que el requerido por la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP 2), "Estado de Flujos de Efectivo."*

2.2.2 La NICSP 2 proporciona guías para clasificar los flujos de efectivo en operativos, financieros y de inversión e incluye los requerimientos para preparar un estado de flujos de efectivo que informe sobre estas clases de forma separada en este estado. En el Apéndice 3 se incluye un resumen de los aspectos clave de la NICSP 2 y guías para su aplicación en la presentación de información financiera según esta Norma. La Parte 2 de esta Norma recomienda la revelación de información adicional a la requerida por la NICSP 2. Se recomienda que las entidades que adopten el formato de la NICSP 2 para la presentación del estado de cobros y pagos en efectivos también elabore la información a revelar adicional señalada en la Parte 2 de esta Norma.

Alcance de los estados consolidados – Exclusiones de la entidad económica

2.2.3 Cuando una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP de acumulación (o devengo), no consolidará a las entidades cuyo control se pretende que sea temporal, porque la entidad controlada es adquirida y mantenida exclusivamente con vistas a su disposición posterior en un futuro próximo. El control temporal puede darse donde, por ejemplo, un gobierno nacional pretenda transferir su interés de una entidad controlada a un gobierno local.

2.2.4 La Parte 1 de esta Norma no prevé excluir tales entidades de los estados financieros consolidados preparados bajo la base contable de efectivo. Esto se debe a que:

- (a) el efectivo de una entidad que es controlada temporalmente puede usarse para el beneficio de la entidad económica durante el periodo de control temporal; y
- (b) los ajustes de consolidación potencialmente complejos que pueden ser necesarios según la base de acumulación (o devengo), no surgirán bajo la base contable de efectivo.

2.2.5 Para aplicar esta excepción de consolidar bajo las NICSP de acumulación (o devengo), la entidad controladora debe estar demostrablemente comprometida con un plan formal para disponer, o dejar de tener el control de la entidad que es objeto de control temporal. Para poder aplicar la exención en más de una fecha sucesiva de presentación, la controladora debe demostrar su voluntad real de desprenderse de la entidad sujeta a control temporal o de no seguirla controlando. Una entidad estará demostrablemente comprometida a desprenderse de otra entidad, o a no seguirla controlando, si tiene un plan formal para ello y no existe posibilidad realista de que pueda abandonar dicho plan.

2.2.6 Las entidades que se preparan para migrar a la base de acumulación (o devengo), necesitarán ser conscientes de esta diferencia en los requerimientos de consolidación de las bases de las NICSP de acumulación (o devengo) y de efectivo, y el determinar si para cualquier entidad controlada, incluida en el estado consolidado de cobros y pagos, el control es temporal.

Apéndice 2

Ilustración de cierta información a revelar recomendada en la Parte 2 de la Norma

Este apéndice es meramente ilustrativo. El propósito del apéndice es ilustrar sobre la aplicación de las recomendaciones y ayudar a clarificar su significado.

Extracto de las notas a los estados financieros de la Entidad ABC

Transacciones administradas (párrafo 2.1.15)

Las transacciones administradas incluyen los flujos de efectivo resultantes de las transacciones administradas por la Entidad como un agente por cuenta del gobierno y cuerpos específicos gubernamentales. Todo el efectivo recaudado en su calidad de agente es depositado en los fondos de ingresos consolidados y/o en cuentas fiduciarias (nombre de la cuenta), según sea apropiado. Estas cuentas no son controladas por la Entidad y el efectivo depositado en ellas no puede usarse por la Entidad sin autorización específica del organismo relevante gubernamental.

(miles de unidades monetarias)	Naturaleza de la transacción	200X	200X-1
Efectivo recaudado en nombre de El Ejecutivo/Corona	Recaudación de Impuestos	X	X
Agencia EF	Recaudación de cuotas de servicios públicos	<u>X</u>	<u>X</u>
Efectivo transferido a las entidades respectivas		X (X)	X (X)
		—	—

Transacciones entre partes relacionadas (párrafo 2.1.31)

El personal clave de la gerencia (tal como define la NICSP 20 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas) de la Entidad ABC son el Ministro, los miembros del órgano de gobierno y los miembros del grupo de altos cargos. El órgano de gobierno consiste en miembros nombrados por el Gobierno A. El director general y el director financiero asisten a las reuniones del órgano de gobierno pero no son miembros de él. El Ministro no es remunerado por la Entidad ABC. La remuneración agregada de los miembros del órgano de gobierno y el número equivalente de individuos empleados a tiempo completo que reciben remuneración dentro de esta categoría, son:

INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

Remuneración agregada AX millones.
 Número de personas AY personas.

El consejo de dirección superior está compuesto por el director general, el director financiero y los responsables de división de la entidad. La remuneración agregada de los miembros del grupo de altos cargos y el número de gestores determinados en una base equivalente a tiempo completo que reciben remuneración dentro de esta categoría, son:

Remuneración agregada AP millones.
 Número de personas AQ personas.

Extracto de las notas de los estados financieros del Gobierno X

Activos y pasivos [párrafo 2.1.33 (a)]

Propiedades, planta y equipo

El Gobierno comenzó el proceso de identificar y valorar las principales clases de sus propiedades, planta y equipo. Los activos se presentan al costo o valoración históricos. Las valoraciones las llevó a cabo un profesional experto independiente. Las bases de valoración utilizadas para cada clase de activo son las siguientes:

Planta y Equipo Costo
 Terrenos Valor actual
 Construcciones Costo o valor de Mercado

(miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
Planta y Equipo	X	X
Terrenos y Edificios		
Propiedades dentro de los límites de la ciudad	X	X
Edificios al costo	X	X
Edificios a su valor de tasación	X	X
	X	X

INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

(Extracto de las notas a los instrumentos financieros del Gobierno X: Activos y Pasivos (párrafo 2.1.33(a) continuación)

Préstamos

Los préstamos del Gobierno son los siguientes:

(miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
Saldo inicial	X	X
RECAUDACIÓN		
Instituciones comerciales nacionales	X	X
Instituciones comerciales del exterior	X	X
Bancos de desarrollo y agencias de préstamo similares	X	X
Total préstamos recibidos	X	X
REEMBOLSOS		
Instituciones comerciales nacionales	(X)	(X)
Instituciones comerciales del exterior	(X)	(X)
Bancos de desarrollo y agencias de préstamo similares	(X)	(X)
Total reembolsos	(X)	(X)
Saldo final	X	X

INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

(Extracto de las notas de los estados financieros del Gobierno X continuación)

Comparación con el presupuesto cuando la entidad no hace públicamente disponible el presupuesto [párrafo 2.1.33(b)]

(miles de unidades monetarias)	Real	Presupues tado	Variación
COBROS			
<i>Impuestos</i>			
Impuesto a las ganancias	X	X	X
Impuesto al valor añadido	X	X	(X)
Impuesto sobre la propiedad	X	X	X
Otros impuestos	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>
	X	X	X
<i>Acuerdos de ayuda</i>			
Agencias internacionales	X	X	-
Otras subvenciones y ayudas	<u>X</u>	<u>X</u>	=
	X	X	-
<i>Préstamos</i>			
Efectivo recibido por préstamos	X	X	(X)
<i>Cobros por operaciones de capital</i>			
Efectivo procedente de las disposiciones de planta y equipo	X	X	X
<i>Actividades comerciales</i>			
Cobros por actividades comerciales	X	X	X
<i>Otros cobros</i>			
	X	X	X
Total cobros	X	X	X
PAGOS			
<i>Operaciones</i>			
Sueldos, salarios y beneficios a empleados	(X)	(X)	(X)
Suministros y consumibles	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
<i>Transferencias</i>			
Subvenciones	(X)	(X)	-
Otras transferencias	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	-
<i>Desembolsos por inversiones de capital</i>			
Compra/construcción de planta y equipo	(X)	(X)	(X)
Compra de instrumentos financieros	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	(X)
<i>Reembolso de préstamos e intereses</i>			
Reembolsos de préstamos	(X)	(X)	-
Pagos por intereses	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	-
<i>Otros pagos</i>			
	(X)	(X)	X
Total de pagos	(X)	(X)	(X)

INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

(miles de unidades monetarias)	Real	Presupuesto	Variación
COBROS/(PAGOS) NETOS	X	X	X

Extracto de las notas a los estados financieros de la Entidad XYZ

Entidades controladas (párrafos 2.1.41, 2.1.44 y 2.1.45)

La Entidad XYZ tiene la capacidad de dirigir las políticas financieras y operativas así como para beneficiarse de las actividades de otras entidades. Estas entidades se denominan controladas. Todas las entidades controladas se incluyen en los estados financieros consolidados. (El párrafo 1.6.20(a) de la Parte 1 de esta Norma requiere que se revele una lista con las entidades controladas significativas).

El control de las entidades gubernamentales surge vía estatutos u otra legislación que lo permita. El control sobre las empresas públicas surge vía estatutos y en el caso de las empresas C y D, vía participación en la propiedad. La Entidad XYZ retiene el control de la Empresa E a través de autoridad legislativa, aunque la mayoría del capital de la Empresa E ha sido vendido a inversores privados.

Empresa	Intereses de la propiedad (%)	Poder de voto (%)
Empresa E	XX	XX

Adquisiciones de las entidades controladas y otras unidades de operación

Nombres de las empresas adquiridas	Proporción de acciones adquiridas %	Importe de la compra (miles de unidades monetarias)	Porción en efectivo del importe de la compra (miles de unidades monetarias)	Saldos de efectivo adquiridos (miles de unidades monetarias)
Empresa C	XX	X	X	X
Empresa D	XX	X	X	X
		X	X	X

INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

(Extracto de las notas a los estados financieros de la Entidad XYZ continuación)

Disposiciones de entidades controladas y otras unidades operativas

Nombre de la Empresa dispuesta	Proporción de acciones dispuestas %	Importe de la disposición (miles de unidades monetarias)	Porción en efectivo del importe de la disposición (miles de unidades monetarias)	Saldo de efectivo dispuesto (miles de unidades monetarias)
Empresa F	XX	X	X	X

Negocios conjuntos significativos (párrafo 2.1.49)

Nombre del negocio conjunto	Actividad principal	Participación en el rendimiento	
		200X %	200X-1 %
Consejo regional de agua	Suministro de agua	XX	XX
Consejo regional de electricidad	Provisión de servicios públicos	XX	XX

Extracto de las notas de los estados financieros del Gobierno B

Presupuesto bianual sobre la base de efectivo – Para el año que termina el 31 diciembre de 200X (párrafo 2.1.38)

(miles de unidades monetarias)	Presupuesto bianual inicial Año	Objetivo presupuesto para el 1 ^{er} Año	Presupuesto revisado en el 1 ^{er} Año	1 ^{er} Año realizado sobre base comparable	Saldo disponible para el 2 ^o Año	Objetivo presupuesto para el 2 ^o Año	Presupuesto revisado en el 2 ^o Año	2 ^o Año realizado sobre base comparable	<i>*Diferencia : presupuesto y realizado durante el periodo presupuestario</i>
ENTRADAS DE EFECTIVO									
Impuestos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Acuerdos de ayuda	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Cobros: préstamos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Cobros: disposiciones de planta y equipo	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Otros cobros	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total entradas	X	X	X	X	X	X	X	X	X
SALIDAS DE EFECTIVO									
Sanidad	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

* No se requiere esta columna. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificado de forma apropiada.

INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

(miles de unidades monetarias)	Presupuesto bianual inicial Año	Objetivo presupuestario para el 1 ^{er} Año	Presupuesto revisado en el 1 ^{er} Año	1 ^{er} Año realizado sobre base comparable	Saldo disponible para el 2 ^o Año	Objetivo presupuestario para el 2 ^o Año	Presupuesto revisado en el 2 ^o Año	2 ^o Año realizado sobre base comparable	<i>*Diferencia : presupuesto y realizado durante el periodo presupuestario</i>
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Orden público y seguridad nacional	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Protección social	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Otros	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total salidas	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
FLUJO DE EFECTIVO NETO	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Extracto de las notas de los estados financieros del Gobierno C

Ayudas proporcionadas por organizaciones no gubernamentales (ONG)

(Párrafo 2.1.64)

Las ayudas de ONG se incluyen en el importe de “Otras subvenciones y ayudas” dentro del estado de cobros y pagos en efectivo. El importe de las ayudas de ONG recibidas durante el ejercicio sobre el que se informa en la moneda de los estados financieros es:

	200X		200X-1	
	Cobros en efectivo	Pagos de terceros	Cobros en efectivo	Pagos de terceros
Fondos de subvenciones	X	X	X	–
Fondos de préstamos	–	–	–	–
Total	X	X	X	–

La ayuda fue recibida de ONG bajo acuerdos que especifican que dicha ayuda sería utilizada para los siguientes fines:

	Ayudas al desarrollo		Ayudas a emergencias		Otros		Total	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
ONG 1	X	X	–	–	–	X	X	X
ONG 2	–	–	X	–	–	–	X	–
ONG 3	X	X	X	–	–	–	X	X
Total	X	X	X	–	–	X	X	X
USD	X	X	X	X	–	X	X	X
Euro	X	X	X	–	–	–	X	X
Yen	–	–	X	X	–	–	X	X

Las ayudas externas se proporcionaron en las siguientes monedas:

- ONG 1 – Dólares estadounidenses por importe de YYY y otra moneda siendo (especificar moneda) hasta el importe de X
- ONG 2 – Euros hasta el importe de YYY
- ONG 3 – Yenes hasta el importe de YYY

Las ayudas se utilizaron plenamente en los fines especificados.

INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

A pesar de que las ONG 1, 2 y 3 han indicado su intención de proporcionar ayudas de emergencia continuamente cuando surja la necesidad y sus recursos lo permitan, el alcance de las ayudas no está sujeto a acuerdos por escrito vinculantes. Se determinará en base a una evaluación de las necesidades y capacidad de cada ONG para proporcionar ayudas continuas.

Durante 200X, la ONG 1 proporcionó equipos y material médico en apoyo de las víctimas en la región ZZZ. Alojamiento temporal, comida y ropa fueron también proporcionados por la ONG 2. El valor de los bienes y servicios recibidos ha sido estimado en XX unidades monetarias locales. El valor de la ayuda de emergencia especializada proporcionada se ha determinado en base a los costos estimados por las ONG implicadas.

No ha habido casos de no cumplimiento con los términos y condiciones que hayan resultado en la cancelación de ayudas.

No ha habido cantidades no dispuestas de las ayudas de las ONG en 200X o 200X-1.

Extracto de las notas de los estados financieros del Gobierno C

Tipos de ayudas externas (Párrafos 2.1.66 y 2.1.70)

Durante el periodo sobre el que se informa se recibió ayuda externa de agencias de ayuda externa bilateral y multilateral bajo acuerdos que especificaban que dicha ayuda sería utilizada para los siguientes fines:

	Ayudas al desarrollo		Ayudas a emergencias		Otros		Total	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
Fondos de préstamos	X	X	–	a	X	–	X	X
Fondos de subvenciones	X	–	X	X	–	–	X	X
Total	X	X	X	X	X	–	X	X
Importe utilizado	X	X	X	X	X	–	X	X

	Agencia 1		Agencia 2		Agencia 3		Agencia 4	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
Fondos de préstamos	X	X	–	–	X	–	X	X
Fondos de subvenciones	X	–	X	X	a	X	X	X
Total	X	X	X	X	X	X	X	X
Moneda: Dólar de los EE.UU.	X	X	a	–	–	–	–	–
Euro	–	–	X	X	–	–	–	–
Yen	–	–	–	–	X	X	–	–
Otros	–	–	–	–	–	–	X	X

INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

Ayudas externas no dispuestas (Párrafo 2.1.72)

Las ayudas externas no dispuestas de subvenciones y préstamos consisten en los importes que han sido establecidos en un acuerdo vinculante con agencias de ayuda externa pero que no han sido utilizados en la fecha de presentación, y están sujetos a términos y condiciones que se han satisfecho en el pasado y es previsible que se seguirán cumpliendo en el futuro. Los préstamos de ayuda externa cancelados o expirados resultaron de la sobrestimación del costo de los proyectos de desarrollo. Las variaciones en el importe no dispuesto de las ayudas de préstamos y subvenciones se presentan en la moneda de la entidad que informa.

	Ayudas al desarrollo		Ayudas a emergencias		Otros		Total	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
<i>Saldo inicial</i>								
Préstamos	X	X	–	–	X	X	X	X
Subvenciones	X	X	–	X	–	–	X	X
<i>Aprobado en el periodo</i>								
Préstamos	X	X	–	–	X	–	X	X
Subvenciones	X	X	X	X	X	X	X	X
<i>Total disponible</i>	X	X	X	X	X	X	X	X
Préstamos no dispuestos	(X)	(X)	a		(X)	(X)	(X)	a
Subvenciones no dispuestas	(X)	(X)	(X)	(X)	a	–	(X)	(X)
Préstamos cancelados/expirados	(X)	(X)	–	–	–	–	(X)	(X)
Subvenciones canceladas/expiradas	–	–	–	–	–	–	–	–
Diferencias de cambio	X	X	–	–	X	X	X	X
<i>Saldo final – Préstamos</i>	X	X	–	–	X	X	X	X

INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

<i>Saldo final</i> – Subvenciones	X	X	-	-	X	X	X	X
-----------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---

INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

Saldo final Por moneda obtenida	Ayudas al desarrollo		Ayudas a emergencias		Otros		Total	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
Dólar estadounidense	X	X	a	X	X	X	X	X
Euro	X	X	a	X	X	X	X	X
Yen	X	X	a	a	X	X	X	X
Otros	X	X	a	a	a	a	X	a
Por moneda de presentación								
<i>Préstamos</i>								
Agencia 1	X	X	a	a	X	X	X	X
Agencia 4	X	X	a	a	X	X	X	X
<i>Subvenciones</i>								
Agencia 2	X	X	a	X	X	X	X	X
Agencia 4	X	X	a	X	X	X	X	X
Total	X	X	a	X	X	X	X	X

Términos relevantes y condiciones (*Párrafo 2.1.76*)*Restricciones generales*

El saldo de los compromisos de, y saldos no dispuestos, ayudas externas está condicionado a, o restringido por, la realización de las acciones acordadas o el mantenimiento de acuerdos económicos o de niveles de rendimiento financiero.

El Gobierno ha elaborado un plan de desarrollo económico para el cobro de ayudas al desarrollo. El plan incluye una estrategia de reducción de la pobreza que es apoyada por la comunidad donante. El Gobierno y los donantes han acordado los siguientes objetivos principales dentro de la estrategia de reducción de la pobreza: (Principales objetivos a identificar por la entidad).

El Gobierno y la comunidad donante han acordado los métodos para llevar a cabo un seguimiento de la consecución de los objetivos acordados y se reunirán anualmente para revisar los progresos.

Los préstamos y subvenciones para apoyar proyectos específicos incluyen objetivos de rendimiento financiero para todas empresas públicas de agua y electricidad para garantizar los ingresos adecuados que cubran el costo de suministrar los servicios, mantener adecuadamente los activos actuales de la empresa pública y contribuir a y programa de sustitución y renovación de los activos.

Restricciones de abastecimiento

Algunas ayudas al desarrollo recibidas están sujetas a restricciones en relación con la naturaleza de los bienes y servicios que pueden comprarse o de los países en los que pueden comprarse los bienes o servicios. Todas subvenciones o préstamos bancarios al desarrollo multilaterales están restringidos en que (a) prohíben el uso de sus fondos para la compra de bienes o servicios militares, bienes de lujo o bienes que dañen el medioambiente; y (b) la compra de los bienes y servicios debe proceder de sus respectivos países miembros. La ayuda externa de agencias bilaterales no está restringida o limitada a compras de bienes y servicios procedentes del país que suministra los fondos. Todas “Subvenciones o préstamos para fines específicos” financian proyectos definidos específicamente y, por ejemplo, el abastecimiento de bienes y servicios se restringe a los inputs acordados para cada proyecto.

Incumplimiento de términos significativos y condiciones (*Párrafo 2.1.83*)

Los gastos del Gobierno en el sector de educativo no cumplieron con el nivel del objetivo principalmente como consecuencia de los retrasos en la construcción causados por un terremoto. Los gastos estuvieron un X por ciento por debajo del objetivo. Se han dado pasos para corregir la infra-inversión en el sector educativo y tanto el Gobierno como los donantes relevantes apoyan las acciones correctivas planeadas. El Gobierno ha cumplido con todas regulaciones de aprovisionamiento aplicables en todas subvenciones y préstamos de ayuda externa pendientes.

Garantías de subvenciones y préstamos de ayudas externas (Párrafo 2.1.80)

El Gobierno de YYYY ha garantizado un préstamo para financiar exportaciones pendientes por importe de XXX unidades monetarias (200X-1: Cero). El principal se reembolsará en 5 años. La tasa de interés aplicable al saldo pendiente es del Y por ciento. Cada año, sólo se efectuarán pagos por intereses. De la garantía no se deriva ningún término o condición adicional. No hay ningún otro préstamo o subvención de ayuda externa que esté sujeto a garantías de terceros.

Términos y condiciones de reembolso—Obligaciones de servicio de deuda (Párrafo 2.1.86)

Los términos de los préstamos de ayudas al desarrollo incluyen periodos de gracia que van de 0 a un máximo de 7 años. Las tasas de interés incluyen tanto tasas fijas, como variables. Todos préstamos de ayudas al desarrollo se denominan en dólares americanos o euros. Las tasas de interés en los préstamos a tasa fija para el año fiscal que termina 200X, oscilan entre un X y un Y por ciento, con una media ponderada del Z por ciento. Para el año fiscal que termina 200X-1, oscilan entre un X y un Y por ciento, con una media ponderada del Z por ciento. Las tasas de interés en los préstamos a tasa variable oscilan entre un LIBOR más X por ciento y un LIBOR más Y por ciento con una media ponderada al final del año fiscal 200X de un Z por ciento y al final del año fiscal 200X-1 de un Z por ciento.

Los restantes préstamos de ayuda externa no incluyen un periodo de gracia, y se denominan en una variedad de monedas que incluyen dólares estadounidenses, euros y yenes.

	<u>200X</u>			
	Deuda pendiente de los años del periodo de gracia restantes			
	Expirada	0-4	5-7	Total
Ayudas al desarrollo	X	X	X	X
Otros	X	-	-	X
Total	X	X	X	X

	<u>200X-1</u>			
	Deuda pendiente de los años del periodo de gracia restantes			
	Expirada	0-4	5-7	Total
Ayudas al desarrollo	X	X	X	X
Otros	X	-	-	X
Total	X	X	X	X

Los préstamos de ayudas al desarrollo tienen periodos de reembolso que oscilan entre los X e Y años subsiguientes al periodo de gracia con una media ponderada para la deuda pendiente de Z años que incluyen el periodo de gracia. En todos los casos, el servicio de la deuda se basa en un pago fijo de principal más intereses acumulados.

El periodo de reembolso de los restantes préstamos de ayudas externas oscila entre X e Y años, con una media ponderada de Z años. El servicio de la deuda se basa en un pago fijo de principal más intereses acumulados.

200X

**Pagos por el servicio de la deuda
incluyendo intereses**

	Dólar estado uniden se	Euro	Yen	Otros	Total
Ayudas al desarrollo	X	X	X	X	X
Otros	X	X	-	-	X
Total	X	X	X	X	X

200X-1

**Pagos por el servicio de la deuda
incluyendo intereses**

	Dólar estado uniden se	Euro	Yen	Otros	Total
Ayudas al desarrollo	X	X	X	X	X
Otros	X	X	-	-	X
Total	X	X	X	X	X

Todos pagos por el servicio de la deuda durante los años subsiguientes se basan en el pago de un importe fijo que comprende principal más intereses acumulados. El componente de pago de interés o cargo por servicio se calcula a partir del principal de cada préstamo pendiente a final del año corriente, y para los préstamos a tasas de interés variable, por la tasa de interés vigente en dicha fecha. Los pagos por el servicio de la deuda denominados en moneda extranjera han sido determinados aplicando la tasa de cambio de cierre en la fecha de presentación de los estados financieros.

200X + 1 v X subsiguientes años

**Pagos por el servicio de la deuda
incluyendo intereses**

	Dólar estado uniden se	Euro	Yen	Otros	Total
Ayudas al desarrollo	X	X	X	X	X
Otros	X	X	–	–	X
Total	X	X	X	X	X

Recepción de bienes y servicios (Párrafos 2.1.90 y 1.10.21)

Durante el año 200X, tuvo lugar un terremoto severo en la región ZZZ ocasionando importantes daños a las propiedades gubernamentales y privadas, y una pérdida significativa de vidas. Agencias bilaterales y multilaterales de varias naciones donaron medios personales y equipamiento para ayudar a localizar y rescatar a individuos atrapados en los escombros. Además, se enviaron a la región equipos médicos especializados con formación en traumatología junto con equipamiento médico. También se proporcionó alojamiento temporal y comida. El valor de los bienes y servicios recibidos ha sido estimado en XX unidades monetarias locales. El valor de la ayuda de emergencia proporcionada se ha determinado en base a los costos estimados por las agencias de ayuda bilateral involucradas ya que los precios locales no estaban disponibles para bienes o servicios equivalentes.

Durante el año, se recibieron cincuenta toneladas de arroz como ayuda alimentaria. Ha sido valorada en XX unidades monetarias locales que equivale al precio de venta al por mayor de un tipo de arroz similar en los mercados mayoristas locales.

Los bienes y servicios recibidos durante el año no han sido registrados en el Estado de cobros y pagos en efectivo, el cual solamente refleja el efectivo recibido (directa o indirectamente) o pagado por el Gobierno. Los bienes y servicios en especie se recibieron como parte de las ayudas de emergencia y se reflejan en esta nota.

Apéndice 3

Apéndice 3: Presentación del estado de cobros y pagos en efectivo en el formato requerido por la NICSP 2 Estado de Flujos de Efectivo

El párrafo 2.2.1 de la Parte 2 de esta Norma recomienda que una entidad que pretenda cambiar a la base contable de acumulación o devengo presente un estado de cobros y pagos en efectivo en el mismo formato que el requerido por la NICSP 2, Estado de Flujos de Efectivo. La NICSP 2 es aplicada por una entidad que presente su información en una base contable de acumulación (o devengo) de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Este Apéndice suministra un resumen de los aspectos clave de la NICSP 2 y una guía para su aplicación para los estados financieros según la base contable de efectivo tal como se requiere en esta Norma. Las entidades que pretenden presentar un estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo a los requisitos de la NICSP 2 en la medida en que sea apropiado necesitarán remitirse a esa NICSP.

Presentación en el formato requerido por la NICSP 2 Estado de Flujos de Efectivo

1. La NICSP 2 requiere que una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), prepare un estado de flujo de efectivo que informe sobre los flujos de efectivo durante el periodo clasificados en actividades de operación, inversión y financiación tal como se definen a continuación.

Definiciones

2. Actividades de financiación (Financing activities) son actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por parte de la entidad.

Actividades de inversión (Investing activities) son la adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como otras inversiones no incluidas en los equivalentes de efectivo.

Actividades de operación (Operating activities) son las actividades de la entidad que no son inversiones ni actividades de financiación.

Componentes de los estados financieros

3. Al presentar un estado de cobros y pagos en efectivo en este formato puede ser necesario clasificar los flujos de efectivo que surgen de una única transacción de formas distintas. (El término estado de flujo de efectivo se utiliza en el resto de este apéndice para un estado de cobros y pagos en efectivo presentado en el mismo formato que el requerido por la NICSP 2).

Por ejemplo, cuando los reembolsos en efectivo correspondientes a un préstamo incluyen capital e intereses, la parte de intereses puede clasificarse como una actividad de operación, y la parte de devolución del principal puede clasificarse como una actividad de financiación. Una entidad que presenta información en forma de estado de flujo de efectivo, presenta sus flujos de efectivo de las actividades de operación, de inversión y de financiación de la manera que resulte más apropiada según la naturaleza de sus actividades.

4. Un estado de flujos de efectivo incluirá líneas de partidas que presenten las siguientes cantidades:
 - (a) cobros totales de las actividades de operación;
 - (b) pagos totales de las actividades de operación;
 - (c) flujos de efectivo netos de las actividades de operación;
 - (d) flujos de efectivo netos por actividades de inversión;
 - (e) flujos de efectivo netos por actividades de financiación;
 - (f) saldos de efectivo de apertura y cierre; y
 - (g) incremento o decremento neto en el efectivo.

También se presentarán líneas de partida adicionales, encabezamientos y subtotales en el cuerpo principal del estado cuando esta presentación sea necesaria para representar claramente los flujos de efectivo de la entidad.

5. Una entidad también presentará en el estado de flujo de efectivo o en las notas, la siguiente información:
 - (a) clases principales de cobros y pagos brutos en efectivo que surgen de las actividades de operación, de inversión y de financiación, excepto si el párrafo 1.3.13 de la Parte 1 de esta Norma permite informar en términos netos;
 - (b) una sub-clasificación de los cobros totales en efectivo de las operaciones usando una clasificación adecuada a las operaciones de la entidad; y
 - (c) un análisis de los pagos de las actividades de operación utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los pagos o en su función dentro de la entidad, según sea apropiado.

La revelación por separado de los pagos hechos por adquisiciones de capital y por intereses y dividendos, también es congruente con los requerimientos de la NICSP 2.

6. La revelación de información acerca de dichos asuntos, así como si el efectivo se genera de impuestos, cuotas y multas (actividades de operación), la venta de activos de capital (actividades de inversión) y/o los préstamos (actividades de financiación) y si se gastó para satisfacer costos de operación, la adquisición de

activos de capital (actividades de inversión), o para la cancelación de deuda (actividades de financiación), mejoraría la transparencia y la rendición de cuentas de la información financiera. Esta información a revelar también facilitará análisis y evaluaciones más detallados acerca de los recursos de efectivo corrientes de la entidad y de la probabilidad y sostenibilidad de las entradas futuras de efectivo. Por ello, esta Norma recomienda a todas las entidades revelar esta información en los estados financieros y/o en las notas pertinentes.

Actividades de operación

7. El importe de los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación es un indicador clave del grado en que las operaciones de la entidad se hallan financiadas:

- (a) por medio de impuestos (directa e indirectamente); y
- (b) por los receptores de los bienes y servicios suministrados por la entidad.

La revelación del importe de los flujos de efectivo netos procedentes de actividades de operación también ayuda a mostrar la medida en que las operaciones de la entidad generan efectivo que puede aplicarse a pagar sus obligaciones, pagar dividendos/distribuciones a los propietarios y realizar nuevas inversiones sin recurrir a fuentes externas de financiación. Los flujos de efectivo de operaciones consolidados a nivel del gobierno en su conjunto es un indicador del grado en que el gobierno ha financiado sus actividades corrientes a través de los impuestos y otros cargos. La información acerca de los componentes específicos de los flujos de efectivo históricos de las actividades de operación es útil, junto con otra información, para pronosticar los flujos de efectivo futuros de tales actividades.

8. Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de generación de efectivo de la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

- (a) cobros en efectivo procedentes de impuestos, contribuciones y multas;
- (b) cobros en efectivo en concepto de cargos por bienes y servicios suministrados por la entidad;
- (c) cobros en concepto de subvenciones o transferencias y otras asignaciones o dotaciones presupuestarias hechas por el gobierno central o por otras entidades del sector público, incluyendo aquellas hechas para la adquisición de bienes de capital;
- (d) cobros procedentes de regalías, cuotas y comisiones;
- (e) pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (sin incluir los préstamos o aportaciones de capital);

- (f) pagos en efectivo a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
 - (g) pagos en efectivo a y por cuenta de los empleados;
 - (h) cobros y pagos en efectivo de una entidad pública de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas;
 - (i) pagos en efectivo en concepto de los impuestos locales a la propiedad o impuestos a la renta (según proceda) en relación con las actividades de operación;
 - (j) cobros y pagos en efectivo derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos;
 - (k) cobros o pagos en efectivo procedentes de operaciones discontinuadas; y
 - (l) cobros o pagos en efectivo derivados de resolución de litigios.
9. Una entidad puede tener títulos o conceder préstamos por razones de intermediación u otro tipo de acuerdos comerciales, en cuyo caso estas inversiones se considerarán similares a los inventarios adquiridos específicamente para revender. Por tanto, los flujos de efectivo de tales operaciones se clasifican como procedentes de actividades de operación. De forma similar, los anticipos de efectivo y préstamos realizados por instituciones financieras se clasificarán habitualmente entre las actividades de operación, puesto que están relacionados con las actividades que constituyen la principal fuente de generación de efectivo de la entidad.
10. En algunas jurisdicciones, puede suceder que los gobiernos u otras entidades del sector público asignen o autoricen fondos a las entidades para financiar las operaciones de las mismas y no se haga una clara distinción, respecto a la disposición de dichos fondos, entre actividades corrientes, inversiones de capital y capital aportado. Cuando una entidad no es capaz de identificar por separado las asignaciones o autorizaciones presupuestarias como actividades corrientes, inversiones de capital (actividades de operación) y capital aportado (actividades de inversión), la NICSP 2 explica que la entidad debe clasificar tales asignaciones o autorizaciones como flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación, y revelar este hecho en las notas al estado de flujos de efectivo.

Actividades de inversión

11. La revelación de información separada de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión identifica la medida en que las salidas de efectivo han tenido lugar por recursos que se pretende que contribuyan a la prestación de servicios de la entidad en el futuro. Ejemplos de flujos de efectivo que surgen de actividades de inversión son los siguientes:

- (a) pagos en efectivo para comprar propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo. Estos pagos incluyen los relacionados con los costos de desarrollo capitalizados y las propiedades, planta y equipo construidas por la propia entidad;
- (b) cobros en efectivo por ventas de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo;
- (c) pagos en efectivo por la adquisición de instrumentos de patrimonio o de pasivo, emitidos por otras entidades, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se tengan para intermediación u otros acuerdos comerciales);
- (d) cobros en efectivo por venta de instrumentos de pasivo o de capital emitidos por otras entidades, así como inversiones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos instrumentos considerados efectivo y otros equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación u otros acuerdos comerciales);
- (e) anticipos de efectivo y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas);
- (f) cobros en efectivo derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas);
- (g) pagos derivados de contratos a término, de futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores pagos se clasifican como actividades de financiación; y
- (h) cobros en efectivo procedentes de contratos a término, a futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantienen por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales, o bien cuando los anteriores cobros se clasifican como actividades de financiación.

Cuando un contrato se designa como una cobertura de una posición identificable, los flujos de efectivo de dicho contrato se clasifican de la misma forma que los procedentes de la posición que se está cubriendo.

Actividades de financiación

12. La revelación separada de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación resulta útil para realizar la predicción de necesidades de efectivo

futuras por los suministradores de capital a la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo que surgen de actividades de financiación son los siguientes:

- (a) cobros en efectivo procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, pagarés, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo a largo o corto plazo;
- (b) reembolsos de los fondos tomados en préstamo;
- (c) pagos realizados por el arrendatario para reducir una deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero; y
- (d) cobros y pagos en efectivo relacionados con la emisión y rescate de moneda.

Intereses y dividendos

- 13. La NICSP 2 requiere revelar por separado los flujos de efectivo de intereses y dividendos recibidos y pagados. La NICSP 2 también requiere que si se revela esta información, se clasifique de forma congruente, periodo a periodo, como perteneciente a actividades de operación, de inversión o de financiación.
- 14. Los importes totales de intereses y dividendos pagados y recibidos durante el ejercicio se revelarán en el estado de flujos de efectivo . Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos recibidos se clasifican usualmente, en las entidades financieras públicas, como flujos de efectivo por actividades de operación . Sin embargo, no existe consenso para la clasificación de los flujos de efectivo asociados con intereses y dividendos recibidos y pagados a otras entidades. Los intereses y dividendos pagados, y los intereses y dividendos recibidos, pueden clasificarse como procedentes de actividades de operación. De forma alternativa, los intereses y dividendos pagados y los recibidos pueden clasificarse como flujos de efectivo de actividades de financiación y de inversión respectivamente, puesto que son costos de obtener recursos financieros o rendimiento de las inversiones.

Información a revelar sobre las principales clases de cobros y pagos

- 15. La sub-clasificación de cobros depende del tamaño, la naturaleza y función de los importes implicados. La siguiente sub-clasificación puede resultar apropiada dependiendo de la naturaleza de la entidad:
 - (a) cobros por impuestos (estos pueden ser sub-clasificados adicionalmente por tipo de impuestos);
 - (b) cobros por cuotas, multas, penalizaciones y licencias;
 - (c) cobros por transacciones con contraprestación incluyendo cobros por la venta de bienes y servicios y cargos a los usuarios (cuando éstas se clasifican como transacciones con contraprestación);

INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

- (d) cobros por subvenciones, transferencias o asignaciones presupuestarias (posible clasificación por origen); y
 - (e) cobros por intereses y dividendos.
16. Las líneas de partida se subclasifican para destacar los costos y las recuperaciones del costo de programas específicos, actividades u otros segmentos relevantes de la entidad que informa. En la Parte 1 de esta Norma se incluyen ejemplos de clasificación de pagos por naturaleza y por funciones.

Apéndice 4

Características cualitativas de la información financiera

El párrafo 1.3.32 de la Parte 1 de esta Norma requiere que los estados financieros suministren información que reúna un número de características cualitativas. Este Apéndice resume las características cualitativas que debe cumplir la información financiera.

Las características cualitativas son los atributos que hacen útil, para los usuarios, la información suministrada en los estados financieros. Estas características cualitativas son aplicables a los estados financieros, independientemente de la base contable utilizada para su preparación. Las cuatro principales características cualitativas son comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

Comprensibilidad

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

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

Relevancia

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

Materialidad o Importancia relativa

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

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

Fiabilidad

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

Representación fiel

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

La esencia sobre la forma

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

Neutralidad

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

Prudencia

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

Integridad

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

Comparabilidad

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

La comparabilidad es aplicable:

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

Una implicación importante de la característica de comparabilidad es que los usuarios necesitan estar informados sobre las políticas empleadas en la preparación

de los estados financieros, los cambios en dichas políticas y los efectos de tales cambios.

Debido a que los usuarios necesitan comparar el 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

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

Equilibrio entre beneficio y costo

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

Equilibrio entre características cualitativas

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

Apéndice 5**Establecimiento de control sobre otra entidad para fines de presentación de información financiera**

1. Determinar si una entidad controla o no a otra, a efectos de presentación de información financiera, es una cuestión de criterio tomando como base la definición de control que da la presente Norma y las circunstancias específicas de cada caso. Es decir, es necesario tomar en consideración la naturaleza de la relación existente entre las dos entidades. En particular, es necesario tener en cuenta los dos elementos de la definición de control establecidos en la presente Norma. Estos dos elementos son: el elemento poder (poder de dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad) y el elemento beneficio (capacidad de la entidad controladora para beneficiarse de las actividades de la otra entidad).
2. Para los fines de establecer el control, la entidad controladora necesita beneficiarse de las actividades de la otra entidad. Por ejemplo, una entidad se puede beneficiar de las actividades de otra entidad en función de la distribución de sus resultados positivos (ahorro) (tales como dividendos) y se expone al riesgo de una pérdida potencial. En otros casos, una entidad puede no obtener beneficios financieros de la otra entidad, pero puede, en cambio, beneficiarse de su capacidad para dirigir a la otra entidad a trabajar conjuntamente con el fin de alcanzar sus objetivos. También es posible que una entidad obtenga beneficios, tanto financieros como no financieros, de las actividades de otra entidad. Por ejemplo, una empresa pública (EP) puede proporcionar a una controladora un dividendo y también posibilitar el logro de algunos de sus objetivos de política social.

El control para fines de presentación de información financiera

3. Para los fines de presentación de información financiera, el control emana de la capacidad de una entidad para dirigir las políticas financieras y operativas de otra entidad y no necesariamente se requiere que la primera tenga una participación mayoritaria en el accionariado u otra clase de interés patrimonial de la segunda. La capacidad de controlar debe ser ejercitable de inmediato. Es decir, ya debe habersele conferido esta potestad a la entidad por ley o por algún acuerdo formal. La potestad de controlar no es ejercitable de inmediato si se requiere cambiar la legislación o renegociar acuerdos para hacerla efectiva. Es necesario distinguir que la existencia de la potestad de controlar a otra entidad no depende de la probabilidad o posibilidad de ejercer tal potestad.
4. De forma similar, la existencia de control no requiere que una entidad tenga responsabilidad en la gestión de las operaciones cotidianas de la otra entidad (o que esté involucrada en ellas). En muchos casos, una entidad puede

únicamente ejercitar su potestad de controlar a otra entidad cuando se rompe o revoca un acuerdo entre la entidad controlada y su controladora.

5. Por ejemplo, un organismo gubernamental puede tener una participación en la propiedad de una entidad ferroviaria que opere como una EP. Se permite que tal organismo ferroviario opere autónomamente, y no se apoye en el gobierno para su financiación, aunque haya obtenido capital a través de préstamos por un volumen importante que han sido avalados por el gobierno. El organismo ferroviario no ha entregado dividendos al gobierno desde hace varios años. El gobierno tiene la potestad de nombrar y destituir a la mayoría de los miembros del órgano de dirección de la entidad ferroviaria. El gobierno no ha ejercitado nunca su capacidad para destituir a los miembros del órgano de dirección y se muestra reticente a hacerlo debido a la sensibilidad del electorado respecto a la intervención del gobierno en el funcionamiento de la red ferroviaria. En este caso, la potestad de controlar puede ejercerse de inmediato, pero, en la relación que existe entre la entidad controlada y la controladora, no ha ocurrido un hecho que justifique que la entidad controladora ejercite su potestad sobre la entidad controlada. Por lo tanto, el control existe ya que la potestad de controlar es suficiente, a pesar de que la controladora puede optar por no ejercer dicha potestad.
6. La existencia de potestades legales separadas no impide de por sí que una entidad sea controlada por otra. Por ejemplo, la Oficina Nacional de Estadística usualmente tiene facultades reglamentarias para operar independientemente del gobierno. Es decir, la Oficina Nacional de Estadística puede tener la potestad de obtener información y presentar sus resultados sin recurrir al gobierno u otros organismos. Para que exista control no es necesario que una entidad tenga responsabilidad sobre las operaciones cotidianas de otra entidad o por la forma en que ésta realice sus funciones profesionales.
7. El poder de una entidad para dirigir la toma de decisiones en relación con las políticas financieras y operativas de otra entidad es insuficiente, en sí mismo, para asegurar la existencia de control tal como se define en esta Norma. La entidad controladora necesita poder dirigir la toma de decisiones de forma que se beneficie de las actividades de la otra entidad, por ejemplo capacitando a ésta para que opere con ella, como parte de una entidad económica, en la consecución de sus objetivos. Esto tendrá el efecto de excluir de la definición de “controladora” y “entidad controlada” relaciones que no van más allá, por ejemplo, de las de un liquidador y la entidad por liquidar, y normalmente excluirá la relación de prestamista y prestatario. De forma similar, para los fines de la presente Norma, no se considera que un administrador, cuya relación con el fideicomiso no va más allá de las responsabilidades normales de un administrador, controle el fideicomiso.

Poder de regulación y poder de compra

8. Los gobiernos y sus organismos tienen la potestad de regular el comportamiento de muchas entidades, mediante el uso de sus facultades soberanas o legislativas. El poder de compra y el poder de regulación no constituyen control para los fines de la presentación de información financiera. Para asegurar que los estados financieros de las entidades del sector público incluyen solo los recursos (efectivo, incluyendo equivalentes al efectivo) que ellas controlan y de los cuales pueden beneficiarse, la definición de control, para los fines de la presente Norma, no incluye:
- (a) la potestad legislativa de establecer el marco legal dentro del cual operan las entidades y la de imponer condiciones o sanciones sobre las operaciones de las entidades. Tal potestad no significa que una entidad del sector público tenga control sobre los activos gestionados por dichas entidades. Por ejemplo, la entidad pública que controla la contaminación puede tener la potestad de clausurar las operaciones de las entidades que no cumplan con la normativa ambiental. Sin embargo, esta potestad no constituye control, ya que dicha entidad pública que controla la contaminación solo tiene la potestad de regular;
 - o
 - (b) a las entidades que son económicamente dependientes de una entidad del sector público. Es decir, cuando una entidad que mantiene su discrecionalidad respecto a recibir o no financiación de una entidad del sector público o a llevar a cabo o no negocios con ésta, tal entidad tiene la potestad final de dirigir sus propias políticas financieras u operativas, y, por lo tanto, no está controlada por otra entidad del sector público. Por ejemplo, un organismo gubernamental puede influir en las políticas financieras y operativas de una entidad que depende de ella para su financiación (por ejemplo, una entidad de beneficencia) o de una entidad con fines de lucro que depende económicamente de las transacciones con dicha dependencia. En consecuencia, tal organismo gubernamental tiene cierto poder como comprador, pero no gobierna las políticas financieras y de operación de dicha entidad.

Determinación de la existencia de control, para los fines de presentación de información financiera

9. Las entidades del sector público pueden crear otras entidades para alcanzar algunos de sus objetivos. En algunos casos puede ser evidente que una entidad es controlada y que, por tanto, se debe consolidar. En otros casos, puede que no sea tan claro. Los siguientes párrafos 10 y 11 ofrecen guías generales que ayudan a determinar si existe o no control, para los fines de presentación de información financiera.

10. Al examinar las relaciones entre dos entidades, se presume que existe control cuando se cumple al menos una de las condiciones de poder y otra de las de beneficio que se enumera a continuación, salvo que exista una evidencia clara de que es otra entidad la que mantiene el control.

Condiciones de poder

- (a) La entidad tiene directamente, o indirectamente a través de entidades controladas, la propiedad de una participación mayoritaria con derecho a voto en la otra entidad.
- (b) La entidad tiene la potestad, bien sea concedida o bien sea ejercitable de acuerdo con la legislación vigente, de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de dirección de la otra entidad.
- (c) La entidad tiene poder de controlar o regular el control de la mayoría de los votos que sería posible emitir en una junta general de la otra entidad.
- (d) La entidad posee el poder de controlar la mayoría de los derechos de voto en las sesiones del consejo de administración u órgano de dirección equivalente.

Condiciones de beneficio

- (a) La entidad tiene la potestad de disolver la otra entidad y obtener un nivel importante de beneficios económicos residuales o asumir obligaciones importantes. Por ejemplo, puede satisfacerse la condición de beneficio si una entidad fuera responsable de las obligaciones residuales de otra entidad.
 - (b) La entidad tiene la potestad de acceder a la distribución de los activos de la otra entidad, y/o puede ser responsable de ciertas obligaciones de la otra entidad.
11. De no existir una o más de las circunstancias enumeradas en el párrafo 10, es probable que, bien individualmente, o bien colectivamente, los siguientes factores constituyan indicios de la existencia de control.

Indicadores de poder

- (a) La entidad tiene la capacidad de vetar los presupuestos operativos y de capital de la otra entidad.
- (b) La entidad tiene la capacidad de vetar, invalidar o modificar las decisiones del órgano de dirección de la otra entidad.
- (c) La entidad tiene la capacidad de aprobar la contratación, reasignación y destitución del personal clave de la otra entidad.
- (d) La autoridad o mandato de la otra entidad es establecido y limitado por ley.
- (e) La entidad posee "acciones de oro"¹ (o equivalente) en la otra entidad, que le confieren el derecho a dirigir las políticas financieras y operativas de la misma.

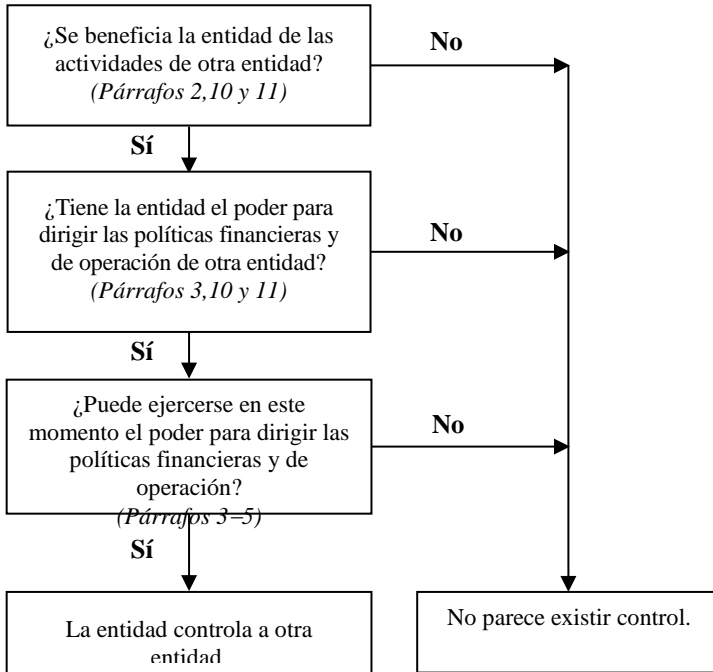
Indicadores de beneficio

- (a) La entidad mantiene un derecho directo o indirecto sobre los activos netos/patrimonio de la otra entidad, con capacidad vigente de acceder al mismo.
- (b) La entidad tiene derecho a una porción significativa de los activos netos/patrimonio de la otra entidad, en caso de liquidación u otro tipo de distribución que no sea una liquidación.
- (c) La entidad es capaz de dirigir a la otra entidad para que coopere en el logro de sus objetivos.

¹ La acción de oro hace referencia a una clase de acciones que otorgan al tenedor poderes específicos o derechos que exceden generalmente los asociados normalmente con la participación en la propiedad del tenedor o representación en el órgano de dirección.

- (d) La entidad está expuesta a las obligaciones residuales de la otra entidad.
12. El diagrama que sigue muestra las etapas básicas involucradas en establecer la existencia de control sobre otra entidad. Este diagrama debe leerse conjuntamente con lo señalado en los párrafos 1 al 11 de este apéndice.

Establecimiento del control sobre otra entidad para los fines de presentación de información financiera



13. A veces se excluye de la consolidación a una entidad controlada, cuando las actividades de ésta son diferentes a las del resto de entidades que forman la entidad económica; por ejemplo, en la consolidación de EP con entidades sometidas del sector presupuestario. Una exclusión en base a estas razones no está justificada, ya que se proporciona mejor información integrando también esas entidades controladas y presentando, en los estados consolidados, datos adicionales sobre las diferentes actividades de las entidades controladas.

INTRODUCCIÓN A LAS GUÍAS DE PRÁCTICAS RECOMENDADAS

Las Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) son desarrolladas y aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB).

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

Para la consecución de este objetivo, el IPSASB establece las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y las GPR para uso de las entidades del sector público, incluyendo gobiernos nacionales, regionales y locales y entidades gubernamentales relacionadas.

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

GPR 11—PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD A LARGO PLAZO DE LAS FINANZAS DE UNA ENTIDAD

Historia de la GPR

GPR 1 *Presentación de Información sobre Sostenibilidad a Largo Plazo de las Finanzas de una Entidad* se emitió en julio de 2013

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

- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)

Tabla de párrafos modificados en la GPR 1

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
5	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
6	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016

Julio de 2013

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD A LARGO PLAZO DE LAS FINANZAS DE UNA ENTIDAD

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Estatus y Alcance	2–8
Definiciones	9
Determinación de si presentar la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo	10–13
Ámbito de los informes.....	14–15
Presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo .	16–20
Presentación de proyecciones de entradas y salidas futuras de recursos	21–26
Horizonte temporal.....	25–26
Tratamiento de las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo	27–40
Dimensión de servicio.....	31–34
Dimensión de ingreso.....	35–37
Dimensión de deuda.....	38–40
Principios y metodología	41–53
Actualización de las proyecciones y frecuencia de la presentación de información	41
Impacto de los requerimientos legales y marcos de políticas.....	42
Suposiciones de las políticas actuales, demográficas y económicas	43–51
Suposiciones de las políticas actuales	43–49
Suposiciones demográficas y económicas	50
Razonabilidad de las suposiciones.....	51
Tasas de descuento e inflación	52
Análisis de sensibilidad	53
Información a revelar.....	54–58

Apéndice A: Términos en esta GPR definidos en las NICSP

Apéndice B: Relación entre las dimensiones de sostenibilidad fiscal a largo plazo

Apéndice C: Glosario de indicadores

Fundamentos de las conclusiones

Objetivo

1. Esta Guía de Prácticas Recomendadas (GPR) proporciona pautas para la presentación de información sobre sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad del sector público (“presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo”¹). La GPR proporciona información sobre el impacto de las políticas y decisiones actuales realizadas en la fecha de presentación sobre entradas y salidas futuras de recursos y complementa la información de los estados financieros con propósito de información general (“estados financieros”). El objetivo de la presentación de esta información es proporcionar indicios sobre sostenibilidad de las finanzas de una entidad a lo largo de un horizonte temporal especificado de acuerdo con suposiciones establecidas.

Estatus y Alcance

2. La presentación de información de acuerdo con esta GPR representa una buena práctica. Se recomienda que una entidad que presente información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo observe esta GPR. El cumplimiento de esta GPR no es necesario para que una entidad afirme que sus estados financieros cumplen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).
3. El alcance de esta GPR incluye los flujos proyectados de una entidad. No se limita a los flujos relacionados con programas que proporcionan beneficios sociales. No obstante, esta GPR reconoce que los flujos relacionados con programas que proporcionan beneficios sociales, incluyendo programas de beneficios sociales que requieren aportaciones de los participantes, pueden ser un componente altamente significativo de la información que se presente sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo para muchas entidades.
4. Esta GPR no aborda directamente cuestiones asociadas con la presentación de información sobre sostenibilidad medioambiental. Sin embargo, una entidad debería evaluar cualquier impacto de factores medioambientales y tenerlos en cuenta al desarrollar sus proyecciones.
5. [Eliminado]
6. Aunque, esta GPR no se aplica directamente a las entidades comerciales del sector público, las entradas y salidas futuras de recursos relativas a una entidad comercial del sector público, controlada por la entidad que informa, a

¹ El IPSASB reconoce que en un número de jurisdicciones el término “fiscal” tiene una interpretación limitada relacionada con los impuestos. En esta GPR el término se utiliza con un sentido más amplio para incluir las entradas y salidas de recursos.

lo largo del horizonte temporal especificado de las proyecciones quedan dentro del alcance de esta GPR.

7. La información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo no debe considerarse que cumple con esta GPR a menos que satisfaga todos los requerimientos de esta GPR.
8. Esta GPR describe niveles de información mínimos. Esta GPR no impide la presentación de información adicional si dicha información es útil para alcanzar los objetivos de la información financiera y cumple las características cualitativas (CC) de la información financiera.

Definiciones

9. Los siguientes términos son usados en esta GPR con el significado especificado:

Suposiciones de las políticas actuales (current policy assumptions) son suposiciones basadas en la legislación o regulación en vigor en la fecha de presentación con las correspondientes desviaciones en su aplicación, en circunstancias concretas.

Entradas de recursos (inflows) son efectivo y equivalentes al efectivo que se prevé recibir o acumular (devengar) por la entidad a lo largo del horizonte temporal de las proyecciones.

Sostenibilidad fiscal a largo plazo (long-term fiscal sustainability) es la capacidad de una entidad para cumplir con los compromisos financieros y de prestación de servicio en el momento presente y en el futuro.

Salidas de recursos (outflows) son efectivo y equivalentes al efectivo que se prevé pagar o acumular (devengar) por la entidad a lo largo del horizonte temporal de las proyecciones.

Una proyección (projection) es la información financiera con perspectiva de futuro preparada sobre la base de las suposiciones de las políticas actuales de la entidad, y suposiciones sobre condiciones económicas futuras y de otras condiciones

Los términos utilizados en esta GPR con los significados especificados en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) están establecidos en el Apéndice A.

Determinación de si se presenta información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo

10. Para determinar respecto de la presentación de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo, una entidad necesita evaluar si existen usuarios potenciales para la información financiera prospectiva.

11. La información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo es más amplia que la derivada de los estados financieros. Esto incluye entradas y salidas proyectadas de recursos relacionadas con la provisión de bienes y servicios y programas que proporcionan beneficios sociales utilizando suposiciones de las políticas actuales a lo largo de un horizonte temporal especificado. Por ello, dicha información tiene en cuenta decisiones realizadas por la entidad hasta la fecha de presentación que dan lugar a salidas de recursos futuras que no cumplen la definición o criterios de reconocimiento de los pasivos en la fecha de presentación. De forma similar, también tiene en cuenta entradas futuras de recursos que no cumplen la definición y criterios de reconocimiento de los activos en la fecha de presentación.
12. Las evaluaciones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo utilizan un amplio rango de información. Esta información incluye información financiera y no financiera sobre las condiciones demográficas y económicas futuras, suposiciones sobre tendencias globales y del país, tales como productividad, la competitividad relativa de la economía, nacional, regional o local y los cambios esperados en las variables demográficas, tales como edad, mortalidad, morbilidad, fertilidad, género, ingresos, logros en educación y participación laboral.
13. La relevancia de la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo debe considerarse en el contexto de la financiación y capacidad para determinar los niveles de prestación de servicios de esa entidad. Probablemente, habrá usuarios de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo para entidades con una o más de las siguientes características:
 - (a) capacidad significativa para recaudar impuestos u otros ingresos;
 - (b) poder significativo para incurrir en deudas; o
 - (c) la capacidad y el poder para determinar la naturaleza, nivel y método de prestación de servicios, incluyendo la introducción de nuevos servicios.

Ámbito de presentación de los informes

14. El uso del mismo ámbito de presentación de los estados financieros mejora la comprensibilidad de las proyecciones e incrementa su utilidad para los usuarios de los informes financieros con propósito general (IFPG).
15. Una entidad puede presentar información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo utilizando otro ámbito de presentación, tal como el Sector Gobierno General (SGG). Esto puede ser para mejorar la congruencia y comparabilidad con otras jurisdicciones o porque existen otros indicadores que se utilizan para evaluar la sostenibilidad fiscal a largo plazo basada en otro ámbito de presentación. Se recomienda que las entidades que proporcionan información

sobre el SGG también presenten información de acuerdo con la NICSP 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General*.

Presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo

16. La información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo preparada de acuerdo con esta GPR debería permitir a los usuarios evaluar varios aspectos de la sostenibilidad fiscal a largo plazo de la entidad, incluyendo la naturaleza y magnitud de los riesgos financieros que afronta la entidad.
17. La forma y contenido de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo variará dependiendo de la naturaleza de la entidad y del entorno de regulación en el que opera. Un enfoque de presentación único es improbable que satisfaga los objetivos de la información financiera. Para cumplir los objetivos² y CC de la información financiera, a la vez que se tienen en cuenta las restricciones³, la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo incluirá habitualmente los siguientes componentes:
 - (a) proyecciones de entradas y salidas de recursos futuras, que pueden mostrarse en estados con forma de tabla o formatos gráficos y un comentario narrativo que explique las proyecciones (véanse los párrafos 21 a 26 y 56);
 - (b) un comentario narrativo de las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo, incluyendo los indicadores utilizados para reflejar las dimensiones (véanse los párrafos 27 a 40 y 57); y
 - (c) una explicación descriptiva de los principios, suposiciones y metodología que subyacen en las proyecciones (véanse los párrafos 41 a 53 y 58).
18. Las proyecciones presentadas en la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo reflejan, generalmente, las condiciones de incertidumbre. Las proyecciones se derivan de modelos que se basan en suposiciones sobre cuales existe alguna incertidumbre. Para que la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo represente fielmente los flujos futuros proyectados de una

² Los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público son proporcionar información sobre la entidad que sea útil a los usuarios de los informes financieros con propósito general a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Para más información, véase el Capítulo 2 del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el *Marco Conceptual*).

³ Las características cualitativas de la información financiera son relevancia, representación fiel, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad. Las restricciones de la información son importancia relativa, materialidad, costo-beneficio y el equilibrio entre las características cualitativas. Para información adicional, véase el Capítulo 3 del *Marco Conceptual*.

entidad, las suposiciones utilizadas deben basarse en la mejor información disponible.

19. La información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo puede publicarse como un informe separado o como parte de otro informe. Puede publicarse al mismo tiempo que los IFCG de la entidad o en un momento diferente.
20. Una entidad controlada debería asegurar que la información presentada es congruente con la presentada por su entidad controladora.

Presentación de proyecciones de entradas y salidas futuras de recursos

21. Una entidad debería presentar proyecciones de entradas y salidas de recursos futuras, incluyendo los gastos de capital. Las proyecciones deben prepararse sobre la base de las suposiciones de las políticas actuales y suposiciones sobre condiciones económicas futuras y otras condiciones.
22. Una entidad debería evaluar la medida en que puede basarse en las suposiciones, proyecciones e indicadores preparados por otras entidades, tales como los Ministerios de Finanzas, o a partir de otras fuentes de información, en lugar de preparar la información por sí misma, ya que esto puede reducir el costo de la información. Esta evaluación considera si dicha información cumple las CC. Cuando una entidad tiene un presupuesto o previsión que cumple la definición de una proyección, esta información puede utilizarse para el periodo o periodos correspondientes.
23. Las proyecciones pueden mostrarse en estados en forma de tabla o formatos gráficos que proporcionen detalles de los programas y actividades que dan lugar a las salidas de recursos y a la identificación de las fuentes de entradas de recursos. Para determinar el formato de estados en forma de tabla, las entidades necesitan ponderar las consideraciones de comprensibilidad y relevancia. La presentación de un gran número de periodos entre la fecha de presentación y el final del horizonte temporal proporciona un conjunto de información más completa, pero incrementa el riesgo de sobrecarga de información y el deterioro de la comprensibilidad.
24. Una entidad debería asegurar que su elección y presentación de proyecciones no está sesgada para presentar una imagen engañosa favorable o desfavorable. Los formatos y términos utilizados deben también ser congruentes entre periodos sobre los que se informa.

Horizonte temporal

25. Para seleccionar un horizonte temporal apropiado una entidad necesita equilibrar las CC de verificabilidad, representación fiel y relevancia. Cuanto más lejano sea el final del horizonte temporal de la fecha de presentación, mayores serán los sucesos futuros que se capten. Sin embargo, a medida que

el horizonte temporal se incrementa, las suposiciones que sustentan las proyecciones pasan a ser menos sólidas y potencialmente menos verificables. Por el contrario, horizontes temporales excesivamente cortos pueden incrementar el riesgo de que puedan ignorarse las consecuencias de sucesos fuera del horizonte temporal, reduciendo, de ese modo, la relevancia de las proyecciones.

26. La extensión del horizonte temporal reflejará las características de la entidad. Es probable que sea influida por las características de la entidad, incluyendo aspectos tales como la longevidad de los programas clave, el nivel de dependencia de otras entidades para la financiación, las vidas útiles estimadas de los elementos principales de propiedades, planta y equipo, tales como redes de infraestructuras, y los horizontes temporales adoptados por otras entidades comparables que proporcionan información prospectiva.

Tratamiento de las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo

27. Una entidad que presenta información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo debería incluir una explicación descriptiva de cada una de las dimensiones de dicha sostenibilidad fiscal. Esta GPR trata tres dimensiones interrelacionadas de la sostenibilidad fiscal a largo plazo de la forma siguiente:
- servicio;
 - ingresos; y
 - deuda.
28. Las dimensiones están interrelacionadas de forma que los cambios en una dimensión afectan a las otras. Por ejemplo, servicios futuros y derechos de los beneficiarios (la dimensión de servicio) se financian con ingresos o con deuda. Una sola dimensión puede analizarse manteniendo las otras dos dimensiones constantes. Por ejemplo, manteniendo los niveles existentes de servicios e ingresos constantes, una entidad puede ilustrar el efecto de tales suposiciones sobre el nivel de deuda. Las relaciones entre las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo se ilustran en el Apéndice B.
29. Existen dos aspectos en cada dimensión: capacidad y vulnerabilidad. La capacidad es la habilidad de la entidad para cambiar o influir la dimensión, y vulnerabilidad es la medida en que la entidad depende de factores fuera de su control o influencia.
30. Una entidad puede utilizar indicadores para presentar las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo. Una entidad debería elegir sus indicadores sobre la base de su relevancia para la entidad. En el Glosario de indicadores del Apéndice C se proporcionan ejemplos de indicadores.

Dimensión de servicio

31. La dimensión de servicio considera el volumen y calidad de los servicios a los receptores y derechos de los beneficiarios a lo largo del periodo de las proyecciones, dadas las suposiciones de las políticas actuales sobre ingresos procedentes de impuestos y otras fuentes, a la vez que se mantienen dentro de las restricciones de la deuda. Esta dimensión centra la atención en la capacidad de una entidad para mantener o variar el volumen y calidad de los servicios que proporciona o los programas de ayuda social que presta. También centra la atención en si la entidad es vulnerable a factores tales como la voluntad de los receptores y beneficiarios a aceptar reducciones en los servicios y derechos o vulnerable porque no tiene la capacidad de determinar o variar el nivel de servicio, por ejemplo en los casos en que otro nivel de gobierno determina el nivel de servicio a prestar.
32. Reflejando el impacto de las suposiciones de las políticas actuales sobre ingresos procedentes de impuestos y otras fuentes y sobre la deuda, la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo puede presentar los importes disponibles para la provisión de bienes y servicios. Los usuarios pueden contrastar esta información con los compromisos de prestación de servicios de la entidad, y, de ese modo evaluar la sostenibilidad de la provisión de servicios.
33. Un factor a considerar en la realización de estas comparaciones es la medida en que el desembolso en ciertos programas es probable que se incremente más rápidamente que los niveles globales de desembolso de la entidad. Esto puede ser porque se proyecta incrementar el número de beneficiarios en un programa concreto o porque los costos asociados con ciertos programas, tales como la atención sanitaria, que se proyecta incrementen más rápidamente que la tasa de inflación general. Por ejemplo, debido a los cambios demográficos y tecnológicos, el costo de la atención sanitaria, como una proporción de los desembolsos globales del gobierno, puede proyectarse que se incrementen a lo largo del periodo de las proyecciones.
34. Para actividades intensivas en capital, la dimensión de servicio también involucra una evaluación de las vidas útiles y ciclos de sustitución de los elementos de propiedades, planta y equipo.

Dimensión de ingreso

35. La dimensión de ingreso considera los niveles de impuestos y otras fuentes de ingreso a lo largo del periodo de las proyecciones, dadas las suposiciones de las políticas actuales sobre la provisión de servicios a los receptores y derechos de los beneficiarios, a la vez que se mantienen dentro de las restricciones de la deuda. Esta dimensión centra la atención en la capacidad de una entidad para variar los niveles de impuestos existentes u otras fuentes de ingresos o introducir nuevas fuentes de ingresos. También centra la atención

en factores tales como si la entidad es vulnerable a que los contribuyentes no tengan la voluntad de aceptar incrementos en los niveles de impuestos, y la magnitud de su dependencia de las fuentes de ingresos fuera de su control o influencia.

36. Un ejemplo de un indicador de la dimensión de ingreso es la proporción de ingresos totales que se reciben de entidades de otros niveles de gobierno o de organizaciones internacionales. Por ejemplo, una entidad de un gobierno local puede ser capaz de mantener o incrementar los impuestos sobre bienes inmuebles, pero ser parcialmente dependiente de una mezcla de subvenciones generales y específicas de gobiernos nacionales o regionales. Puesto que se proyectan las políticas de provisión de servicios y de gestión de la deuda, puede presentarse el nivel de ingresos requerido para financiar estas políticas. Esta información ayuda a los usuarios a evaluar la capacidad de la entidad para mantener o incrementar sus niveles de ingresos y, de ese modo, evaluar la sostenibilidad de sus fuentes de ingreso.
37. Generalmente, una entidad que tiene una capacidad limitada de variar los niveles de ingresos por impuestos y otras fuentes es probable que sea altamente dependiente de las decisiones de financiación de entidades a otros niveles del gobierno. Si las transferencias intergubernamentales tienen un sustento constitucional o legal de otro tipo, esto puede hacer que la entidad sea menos sensible a decisiones de financiación repentinas adversas de otras entidades y, por ello, incrementar la probabilidad de continuar recibiendo ingresos estables. Esta información ayuda a los usuarios a evaluar la vulnerabilidad de la entidad a decisiones fuera de su control.

Dimensión de deuda

38. La dimensión de deuda considera los niveles de deuda a lo largo del periodo de las proyecciones, dadas las suposiciones de las políticas actuales sobre la provisión de servicios a los receptores y derechos de los beneficiarios, y los ingresos procedentes de impuestos y otras fuentes. Esta dimensión centra la atención en la capacidad de la entidad para cumplir sus compromisos financieros a medida que sean exigibles o refinanciar o incrementar la deuda cuando sea necesario. También centra la atención sobre si la entidad es vulnerable a la confianza del mercado y de los prestamistas y al riesgo de tasa de interés.
39. El nivel de deuda neta es importante para una evaluación de la dimensión de deuda, en la medida que, en cualquier fecha de presentación, representa el importe gastado en la prestación pasada de bienes y servicios que tiene que ser financiado en el futuro. Por ello, este indicador es probable que sea relevante para muchas entidades. Mediante la proyección de las suposiciones de las políticas actuales para la prestación de bienes y servicios, y para los ingresos procedentes de impuestos y otras fuentes, pueden presentarse los niveles

proyectados de deuda neta. Esta información ayuda a los usuarios a evaluar la capacidad de la entidad para cumplir sus compromisos financieros a medida en que sean exigibles o para mantener, refinanciar o incrementar sus niveles de deuda y, evaluar, de ese modo la sostenibilidad de la deuda de la entidad.

40. A niveles nacionales, un factor a considerar al presentar estas proyecciones consiste en distinguir entre: (a) el equilibrio primario, que es el gasto del gobierno total proyectado, excluyendo el interés pagadero sobre la deuda, menos los ingresos por impuestos, y (b) el equilibrio global, que es el equilibrio fundamental incluyendo salidas de recursos relacionados con los intereses pagaderos sobre la deuda. A niveles subnacionales o para organizaciones internacionales, la atención puede centrarse en la deuda neta como un porcentaje de los ingresos totales. Los incrementos en este indicador muestran que se requerirá un aumento en la proporción de los ingresos para atender los gastos financieros de la deuda, desviando, de ese modo, recursos de la prestación de servicios, y que el nivel proyectado de la deuda de una entidad puede ser insostenible.

Principios y metodología

Actualización de las proyecciones y frecuencia de la presentación de información

41. Aunque que son deseables las actualizaciones regulares, esta GPR reconoce que las actualizaciones anuales pueden no ser realistas para todas las entidades. Sin embargo, generalmente existe una relación inversa entre la solidez de las suposiciones sobre las que se han realizado las proyecciones y el tiempo transcurrido desde que se realizaron. Durante periodos de volatilidad financiera global se incrementa el riesgo de que queden desactualizadas las proyecciones realizadas algún tiempo antes de la fecha de presentación, con la consiguiente reducción de la capacidad de esta información para cumplir los objetivos de rendición de cuentas y toma de decisiones. En esta situación, una entidad debería considerar la actualización de sus proyecciones con mayor frecuencia. Una entidad debería también considerar la actualización de sus proyecciones tras sucesos significativos o importantes no esperados, tales como desastres naturales u otras emergencias.

Impacto de los requerimientos legales y marcos de políticas

42. En algunas jurisdicciones la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo se rige por un marco legal o de regulaciones que se aplica a nivel nacional o estatal o a través de acuerdos internacionales. También pueden existir requerimientos legales para los gobiernos locales. Estos pueden incluir requerimientos de presupuestos equilibrados. Estos requerimientos van, probablemente, a especificar o afectar de alguna forma, a los principios, suposiciones y metodologías que una entidad debería utilizar para calcular y revelar sus proyecciones.

Suposiciones de las políticas actuales, demográficas y económicas

43. Cuando los flujos de los programas y actividades concretas se establecen de forma individual, las suposiciones de políticas deben basarse en la continuidad de la legislación o regulación actual con desviaciones cuando sea apropiado. Dichas suposiciones (denominadas como “suposiciones de las políticas actuales”) deben aplicarse de forma congruente a lo largo del periodo de proyección completo. El punto de partida para las suposiciones de las políticas actuales debe ser la legislación o regulación actualmente en vigencia. Sin embargo, puede haber casos en los que la desviación en la aplicación de la legislación o regulación actual pueda ser apropiada, por ejemplo:
- (a) cuando se encuentran en tramitación cambios en la legislación o regulaciones actuales antes de la fecha de presentación y cuando dichos cambios tienen una fecha de implementación específica dentro del horizonte temporal de las proyecciones;
 - (b) cuando las disposiciones de la legislación o regulación vigente son internamente incongruentes; o
 - (c) cuando la legislación o regulaciones actuales tienen una fecha de terminación, por ejemplo, “disposiciones con fecha de caducidad”.
44. Las suposiciones de las políticas vigentes pueden verse afectadas por cambios legales que se han aprobado antes de la fecha de presentación, que tienen una fecha de implementación específica dentro del horizonte temporal de las proyecciones. En estas circunstancias, no será apropiado asumir que la legislación o regulaciones actuales permanecen en vigencia durante el periodo completo de la proyección.
45. Un ejemplo de legislación o regulaciones vigentes que es internamente incongruente es un programa de seguridad social que tiene disposiciones legales que hacen ilegal realizar pagos una vez que se terminan los fondos afectados, aunque los derechos de los beneficiarios continuarán después de la terminación de esos fondos. La suposición de que el fondo no cumplirá con las obligaciones una vez que se haya terminado puede reflejar una posición legal estricta, pero una entidad puede necesitar la evaluación de si la presentación de las proyecciones sobre esta base subestima las salidas de recursos proyectadas y, por ello, el alcance del reto fiscal que afronta el programa de seguridad social. En esta situación, una entidad puede calcular sus proyecciones basadas en suposiciones de las políticas actuales a pesar de las restricciones legales.
46. La legislación o regulaciones vigentes pueden tener una fecha de terminación, por ejemplo, disposiciones de fecha de derogación, por medio de las cuales finaliza después de un periodo específico. En muchos casos puede haber una probabilidad alta de que estos programas sean sustituidos por programas

similares. La adopción de un principio de terminación legal estricto podría subestimar las salidas de recursos proyectadas y, por ello, menoscabar la utilidad de la información.

Enfoque de las entradas de ingresos

47. Las entradas de significativas ingresos de impuestos y otras fuentes, tales como transferencias intergubernamentales, pueden ser establecidas de forma individual sobre la base de las suposiciones de las políticas vigentes. El crecimiento (o disminución) significativo de las fuentes de impuestos y otras entradas de ingresos que no se establecen de forma individual pueden ser proyectados con relación a una variable tal como el producto interior bruto (PIB) o un índice de inflación especificado.
48. El crecimiento de otras entradas de ingresos, tales como regalías procedentes de recursos naturales, puede también proyectarse en línea con el PIB o un índice. También pueden establecerse de forma individual para abordar circunstancias específicas, tales como cuando se espera que el recurso natural se agote.

Enfoque de programas relacionados y no relacionados con la edad

49. Los programas relacionados con la edad están, a menudo, sujetos a criterios de elegibilidad, tales como edad y otros factores demográficos. Para realizar proyecciones, pueden distinguirse los programas y actividades que están relacionados con la edad de los que no lo están. Los programas relacionados con la edad pueden establecerse de forma individual, mientras que el crecimiento de los que no lo están puede proyectarse en línea con otras variables, tales como el PIB o mantenerlos constantes en términos reales. Un enfoque de programas no relacionados con la edad proporciona alguna flexibilidad, puesto que permite que incrementos en términos reales con respecto al PIB en algunos programas y actividades se compensen con aumentos menores o descenso del gasto en otras áreas.

Suposiciones demográficas y económicas

50. Es probable que las suposiciones demográficas incluyan tasas de fertilidad, mortalidad y migración, y tasas de participación en la población económicamente activa. Es probable que las suposiciones económicas que incluyan tasas de crecimiento económico e inflación. Otras suposiciones económicas pueden incluir factores medioambientales, tales como el impacto del agotamiento y degradación de ecosistemas y el agotamiento de agua y recursos naturales finitos sobre el crecimiento económico.

Razonabilidad de las suposiciones

51. Las proyecciones de entradas y salidas de recursos deben basarse en suposiciones de las políticas vigentes y las suposiciones económicas y

demográficas, que sean razonables en el contexto de los factores comentados en el párrafo 18.

Tasas de descuento e inflación

52. Existen dos enfoques principales para incorporar el efecto de la inflación de precios en las proyecciones. La inflación puede tenerse en cuenta para realizar proyecciones o las proyecciones pueden realizarse a precios corrientes (es decir, precios existentes en la fecha de presentación). Si las proyecciones incluyen la inflación, la tasa de descuento debería también incluir la inflación. Si las proyecciones son a precios corrientes, la tasa de descuento debería excluir la inflación.

Análisis de sensibilidad

53. Muchas suposiciones sobre las que se basan las proyecciones son intrínsecamente inciertas. En algunos casos cambios pequeños en variables pueden tener impactos significativos en las proyecciones. El uso de análisis de sensibilidad ayudará a los usuarios a comprender el impacto de cambios significativos en las suposiciones demográficas y económicas sobre las proyecciones.

Información a revelar

54. La entidad debería revelar información que permita a los usuarios de su información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo evaluar la sostenibilidad fiscal a largo plazo de la entidad. Una entidad debería revelar la información adicional necesaria para cumplir con los objetivos de la información financiera.
55. Una entidad debería revelar la siguiente información:
- (a) el nombre de la entidad;
 - (b) los estados financieros con los que se relaciona la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo;
 - (c) en caso de divergencia de los nombres de las entidades que forman parte del ámbito de presentación de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo que son distintas de las de los estados financieros;
 - (d) cuando se trate de una entidad controlada, la identidad de la entidad controladora;
 - (e) la fecha en la que se realizó un conjunto completo de proyecciones;
 - (f) la base y calendario de actualizaciones posteriores de ese conjunto completo de proyecciones; y

- (g) cuando una entidad utilice proyecciones e indicadores preparados por otras entidades o procedentes de otras fuentes de información, los nombres de dichas entidades u otras fuentes, y la información que han utilizado.
56. La explicación descriptiva de las proyecciones debería revelar la siguiente información:
- (a) las fuentes significativas de entradas de ingresos procedentes de impuestos y otras fuentes;
 - (b) una visión global de las suposiciones de las políticas actuales sobre entradas de ingresos significativas procedentes de impuestos y otras fuentes, tales como umbrales de impuestos y prestaciones;
 - (c) las fuentes significativas de salidas de recursos incluyendo desembolso de capital;
 - (d) una visión global de las suposiciones de las políticas actuales para salidas significativas de recursos incluyendo desembolso de capital;
 - (e) si las proyecciones se establecen de forma individual o agregada;
 - (f) una explicación de los cambios en las proyecciones entre fechas de presentación y las razones de dichos cambios;
 - (g) una explicación de que las proyecciones no son previsiones y que es improbable que las proyecciones a lo largo del horizonte temporal especificado coincida con el resultado real y que la magnitud de la diferencia dependerá de un rango de factores, incluyendo las acciones futuras de la entidad en el cumplimiento cualquier reto fiscal identificado;
 - (h) una explicación de las modificaciones de formatos entre periodos sobre los que se informa y las razones para estos cambios;
 - (i) el horizonte temporal utilizado para las proyecciones y las razones para seleccionar ese horizonte temporal; y
 - (j) cuando una entidad cambie el horizonte temporal utilizado en periodos sobre los que se informa anteriores, la razón de este cambio.
57. La explicación descriptiva de las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo debería revelar la siguiente información:
- (a) un análisis de los cambios significativos en los indicadores en comparación con los del periodo anterior al que se informa;
 - (b) cambios en los indicadores utilizados para presentar la información sobre la sostenibilidad fiscal a largo plazo del periodo anterior sobre el que se informa y las razones de dichos cambios; y

- (c) cuándo una entidad utiliza indicadores basados en importes derivados de información no basada en las NICSP y los indicadores afectados.
58. Una entidad debería revelar los principios, suposiciones y metodología que sostienen las proyecciones, incluyendo la siguiente información:
- (a) aspectos claves de la legislación y regulación aplicable;
 - (b) los marcos fiscales y de política macroeconómica subyacentes, incluyendo los detalles de dónde se puede acceder a otros informes disponibles públicamente sobre dichas políticas y marcos, incluyendo los documentos no incluidos en los IFPG;
 - (c) las suposiciones clave de las políticas actuales y las suposiciones clave demográficas y económicas que sustentan las proyecciones;
 - (d) su política de revisión y actualización de las suposiciones de las políticas actuales y, suposiciones demográficas y económicas;
 - (e) una explicación de las suposiciones de las políticas actuales significativas que se desvían de la legislación o regulación presente;
 - (f) una explicación de los cambios significativos en los principios, hipótesis y metodologías del periodo anterior sobre el que se informa, la naturaleza y magnitud de dichos cambios, y las razones de los mismos;
 - (g) los resultados de los análisis de sensibilidad que podrían tener un impacto significativo sobre las proyecciones;
 - (h) las tasas de descuento aplicadas y la base sobre la cual se ha determinado la tasa de descuento; y
 - (i) el enfoque de inflación y la razón de dicho enfoque.

Apéndice A

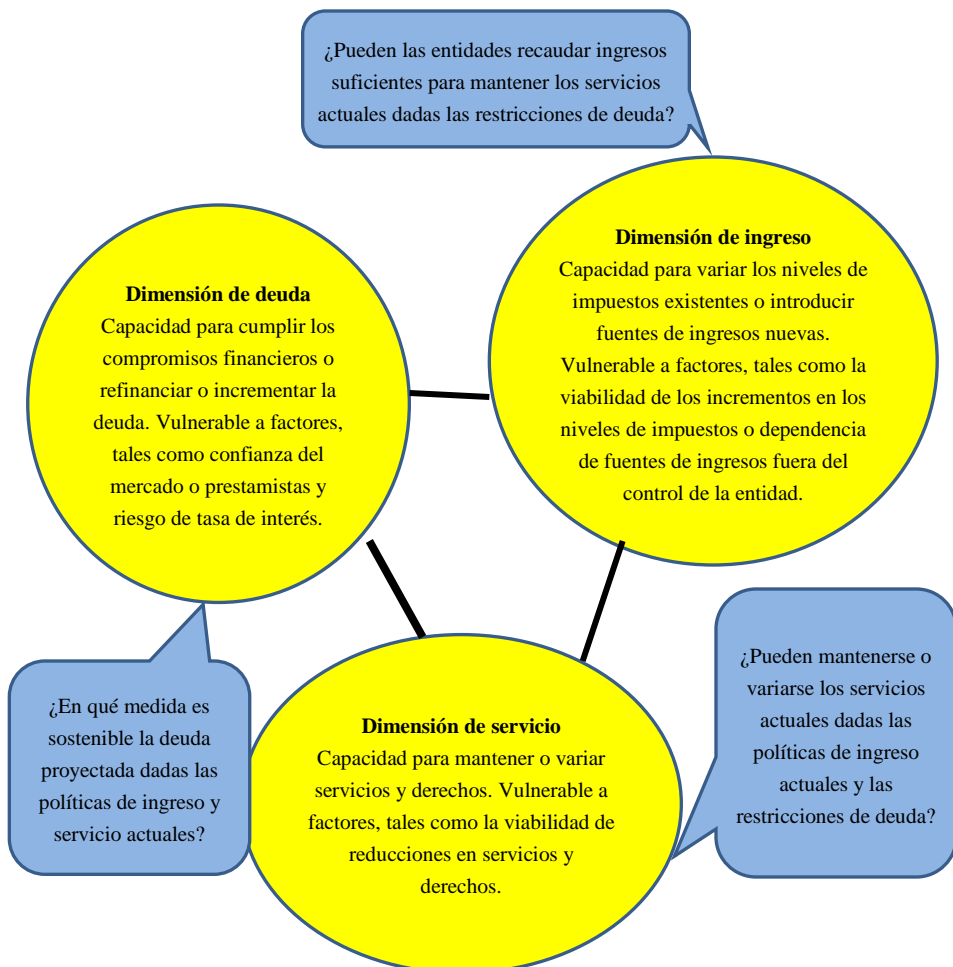
Términos en esta GPR definidos en las NICSP

Término	Definición
Activos	Recursos controlados por una entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos o potencial de servicio.
Efectivo	Comprende tanto la existencia de dinero en caja como los depósitos bancarios a la vista.
Equivalentes al efectivo	Inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo y están sujetos a un riesgo insignificante de cambios en su valor.
Entidad controlada	Una entidad, incluyendo una entidad sin forma societaria tal como una fórmula asociativa, que está bajo control de otra (a la que se le denomina controladora).
Controladora	Una entidad que tiene una o más entidades controladas.
Sector gobierno general	Comprende todas las entidades organizativas del gobierno general definidas en las bases estadísticas de información financiera.
Pasivos	Obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera que represente para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio.
Fecha de presentación	La fecha del último día del periodo sobre el que se informa, al que se refieren los estados financieros.
Ingresos	La entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio habida durante el periodo sobre el que se informa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en los activos netos/patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de capital.

Apéndice B

Relación entre las dimensiones de sostenibilidad fiscal a largo plazo

Este apéndice ilustra los dos aspectos (capacidad y vulnerabilidad) de cada una de las tres dimensiones y la relación entre éstas.



Glosario de indicadores

Este Apéndice incluye ejemplos de indicadores. No se pretende que sea una lista exhaustiva.

Guías sobre Información de las Estadísticas Financieras Gubernamentales

Cuando un indicador incluye un término definido, ese término se muestra en cursiva y su definición se presenta después de los indicadores.

- **Deuda bruta, total:** La deuda bruta total—a menudo denominada como “deuda total” o “pasivos por deudas totales”—está formada por todos los *pasivos* que son *instrumentos de deuda*. Un instrumento de deuda se define como un derecho financiero que requiere que el deudor le pague intereses y/o principal al acreedor en una fecha, o fechas, futuras.⁴
- **Deuda neta:** La deuda neta se calcula como la deuda bruta menos los *activos financieros* correspondientes a los instrumentos de deuda.⁴
- **Patrimonio financiero neto:** El patrimonio financiero neto de una *unidad institucional* (o grupo de unidades) es el valor total de sus *activos financieros* menos el valor total de sus *pasivos* pendientes de reembolso.⁴
- **Patrimonio neto:** El patrimonio neto de una *unidad institucional* (o grupo de unidades) es el valor total de sus *activos* menos el valor total de sus *pasivos* pendientes de reembolso.⁴
- **Saldo global:** Este término corresponde a la terminología de las EFG (Estadísticas Financieras del Gobierno) de 1986 de “Déficit/Superávit global” que se define como ingresos más subvenciones recibidas menos desembolsos menos “concesión de préstamos menos recuperaciones.” El saldo así definido es igual (con un signo opuesto) a la suma del endeudamiento neto del gobierno, más la disminución neta del efectivo, depósitos y valores del gobierno mantenidos con propósitos de liquidez. La base de este concepto de saldo es que las políticas mantenidas por el gobierno se supone que crean déficit- o superávit-, y, de ese modo, los ingresos o desembolso asociados con estas políticas están “por encima de la línea”. El endeudamiento o una reducción de los activos líquidos, sin embargo, es déficit de financiación o “por debajo de la línea.” Debe destacarse que el término “concesión de préstamos menos recuperaciones” incluido por encima de la línea abarca las transacciones del gobierno en derechos de deuda y patrimonio u otras llevadas

⁴ Fuente: Fondo Monetario Internacional: *Estadísticas de la Deuda del Sector Público—Guía para Compiladores y Usuarios* 2011.

a cabo con propósito de política pública en lugar de gestión de la liquidez del gobierno o de obtener un rendimiento.⁵

- **Saldo primario:** El saldo global, excluyendo los pagos por intereses. Puesto que los pagos por intereses representan el costo de la deuda pasada, y los determinantes de la deuda futura que están bajo el control de la política del gobierno son otras medidas de gastos e ingresos excluido el pago de intereses, el saldo primario es de importancia particular como un indicador de la posición fiscal de los países con altos niveles de deuda.⁵

Definiciones subyacentes

- **Instrumento de deuda:** Un instrumento de deuda se define como un derecho financiero que requiere que el deudor le pague intereses y/o principal al acreedor en una fecha, o fechas, futuras.⁴
- **Activos económicos:** Los activos económicos son entidades: i) sobre las cuales las unidades institucionales ejercen, en forma individual o colectiva, derechos de propiedad económicos y ii) de las cuales se pueden derivar beneficios económicos para sus propietarios mediante la tenencia o el uso por un período de tiempo.⁴
- **Activos financieros:** Los activos financieros consisten en derechos financieros más el oro en lingotes mantenido por las autoridades monetarias como un activo de reserva. Un derecho financiero es un activo que habitualmente otorga derecho al propietario del activo (el acreedor) a recibir fondos u otros recursos de otra unidad, según los términos de un pasivo.⁶
- **Unidad institucional:** Una unidad institucional es una entidad económica que puede, en su propio nombre, poseer activos, incurrir en pasivos y llevar a cabo actividades económicas y transacciones con otras entidades.⁶
- **Pasivo:** Un pasivo se establece cuando una unidad (el deudor) está obligado, en circunstancias específicas, a proporcionar fondos u otros recursos a otra unidad (el acreedor).⁶

Otras fuentes

- **Déficit fiscal:** El déficit fiscal es el cambio en el gasto o cobros que no son intereses que sería necesario para mantener la deuda pública en o por debajo de un objetivo de porcentaje del producto interior bruto (PIB).⁷ Más

⁵ Fuente: Fondo Monetario Internacional: *Manual de Transparencia Fiscal* (2007).

⁶ Fuente: Fondo Monetario Internacional: *Estadísticas de la Deuda del Sector Público—Guía para Compiladores y Usuarios* 2011.

⁷ El PIB es el valor de mercado total de todos los bienes y servicios finales producidos por una nación durante un periodo de tiempo dado. Los componentes del PIB son: el consumo e inversión del sector

específicamente, el déficit fiscal es el valor presente neto del gasto proyectado⁸ menos los cobros proyectados, ajustados por la disminución (o incremento) de la deuda pública requerida para mantener la deuda pública en o por debajo del objetivo de porcentaje del producto interior bruto PIB para el periodo de proyecciones señalado. (Fuente: Consejo Asesor de Normas de Contabilidad Federales de los EE.UU.: Documento de Normas de Contabilidad Financiera Federales 36: *Proyecciones a Largo Plazo Integrales para el Gobierno de los Estados Unidos* 2009).

- **Restricción presupuestaria intertemporal:** La restricción presupuestaria intertemporal se satisface si las salidas de recursos proyectadas del gobierno (deuda pública actual y el valor descontado de todos los desembolsos futuros, incluyendo el incremento proyectado en el desembolso relacionado con la edad) se cubren por el valor descontado de todos los ingresos del gobierno futuros. (Fuente Comisión Europea: *Informe sobre Sostenibilidad*: 2009).
- **Deuda neta/Ingresos totales:** La deuda neta expresada como una proporción de los ingresos totales. (Fuente Consejo de Contabilidad del Sector Público de Canadá (PSAB): Documento de Prácticas Recomendadas 4 (SORP 4), *Indicadores de la Condición Financiera*: 2009).

privado, el consumo e inversión del gobierno, y las exportaciones netas (exportaciones-importaciones).

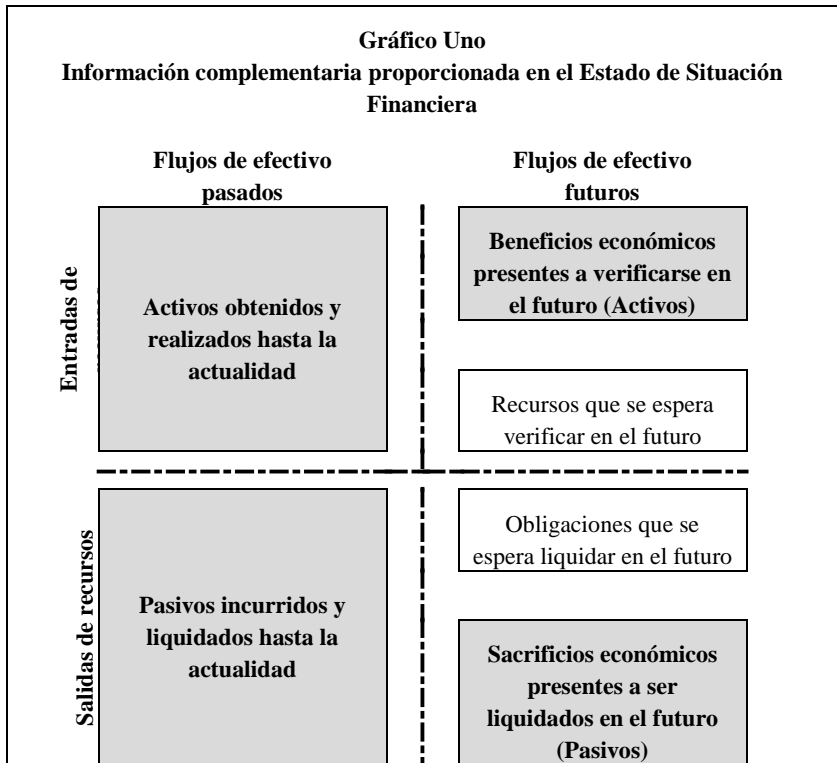
⁸ Puesto que el interés se tiene en cuenta en el cálculo del valor presente, el déficit fiscal como una parte del gasto se expresa como una parte del gasto excluyendo los intereses (“gasto que no es intereses”).

Fundamentos de las conclusiones

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

Antecedentes

- FC1. El IPSASB inicialmente lanzó un proyecto sobre contabilización de obligaciones por políticas sociales en 2002 (posteriormente redenido como beneficios sociales). Esto condujo a la publicación de una Invitación para Comentar (IPC), *Contabilización de las Políticas Sociales de los Gobiernos*, en enero de 2004. Tras un análisis de las respuestas al IPC, el IPSASB comenzó a desarrollar propuestas para la contabilización de las obligaciones relacionadas con subcategorías diferentes de beneficios sociales. A finales de 2006, debido a la falta de acuerdo sobre los aspectos de reconocimiento y requerimientos de medición de los pasivos, el IPSASB decidió no desarrollar, en ese momento, propuestas adicionales sobre el reconocimiento y medición.
- FC2. Como un paso intermedio, el IPSASB desarrolló propuestas para revelar información sobre los importes a transferir a los que cumplen los requisitos para las transferencias de efectivo en la fecha de presentación (beneficios liquidados en efectivo). Ésta expresamente no proponía revelar información sobre obligaciones y pasivos. El Proyecto de Norma 34, *Beneficios Sociales: Información a Revelar sobre Transferencia de Efectivo a Individuos u Hogares*, se emitió en marzo de 2008.
- FC3. Las deliberaciones sobre la identificación del punto en el que surgen los pasivos por beneficios sociales han llevado al IPSASB a opinar que los estados financieros no pueden proporcionar toda la información que los usuarios necesitan sobre beneficios sociales. Esto se ilustra en el Gráfico Uno siguiente en el que los cuadros sombreados indican información proporcionada en los estados financieros. El IPSASB consideró que antes de lanzar cualquier proyecto adicional debería consultar a sus representados. Por ello, el IPSASB planteó esta cuestión en un Documento de Consulta adicional, *Beneficios Sociales: Cuestiones sobre el Reconocimiento y Medición*, y emitió un Resumen de Proyecto, *Información sobre Sostenibilidad Fiscal a Largo Plazo*. Ambos documentos se emitieron al mismo tiempo que el Proyecto de Norma 34.



FC4. En octubre de 2008 el IPSASB recibió respuestas a todos los documentos anteriores. A la luz de estas respuestas, se decidió no desarrollar el Proyecto de Norma 34 en una NICSP. . El IPSASB también destacó que una gran mayoría de los que respondieron estuvieron de acuerdo en que los estados financieros no pueden proporcionar información suficiente a los usuarios sobre las implicaciones financieras a largo plazo de los programas gubernamentales que proporcionan beneficios sociales.⁹ A la luz de esta opinión, el IPSASB decidió iniciar un proyecto de sostenibilidad fiscal a largo plazo (posteriormente denominado nuevamente como “Información sobre Sostenibilidad a Largo Plazo de las Finanzas Públicas”). Esto condujo a la emisión de un Documento de Discusión, *Información sobre Sostenibilidad a Largo Plazo de las Finanzas Públicas*, en noviembre de 2009. Basado en la

⁹ Se ha realizado un trabajo adicional sobre las propuestas para el reconocimiento y medición de pasivos que surgen de obligaciones de prestar beneficios sociales indirectamente en la Fase 2 del proyecto de *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. Esta fase trata de elementos, e incluye el desarrollo de la definición de un pasivo y otras cuestiones relevantes tales como si el poder de gravar es un activo. Este trabajo es probable que influya en el enfoque para reconocer y medir pasivos relacionados con beneficios sociales. El IPSASB decidió reactivar su proyecto sobre beneficios sociales en su reunión de junio de 2013.

práctica existente, el Documento de Consulta propuso el caso de presentar información sobre la sostenibilidad fiscal a largo plazo, realizó sugerencias sobre la forma en que esta información puede presentarse y recabó las opiniones de sus representados. La mayoría de quienes respondieron al Documento de Consulta estuvo a favor de la continuación del proyecto, aunque muchos dijeron que preferían que el IPSASB desarrollara guías en lugar de requerimientos.

- FC5. A la luz de las respuestas al Documento de Consulta, el IPSASB desarrolló el Proyecto de Norma 46. La GPR. *Información sobre Sostenibilidad a Largo Plazo de las Finanzas Públicas*, el cual se emitió en octubre de 2011. Este Proyecto de Norma propuso guías no normativas para entidades del sector público que presentan información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo.
- FC6. El IPSASB ha desarrollado adicionalmente su plan sobre la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo en el curso de su proyecto sobre *El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* y, en particular, en el Capítulo 2 de dicho Marco Conceptual. El Capítulo 2: *Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general* refleja la opinión de que, aunque los estados financieros son el núcleo de la información financiera, es necesario un alcance más integral para satisfacer las necesidades de los usuarios. Dicho alcance incluye información financiera prospectiva. El IPSASB también ha destacado que las salidas de recursos proyectadas relacionadas con obligaciones como resultado de decisiones pasadas y las entradas de recursos proyectadas relacionadas con los poderes soberanos y de imposición pueden no ser reconocidas o reconocerse solo parcialmente en el estado de situación financiera y en el estado del rendimiento financiero. Por ello, para cumplir con los objetivos de la información financiera de rendición de cuentas y toma de decisiones, una entidad debería proporcionar a los usuarios información sobre entradas y salidas futuras de recursos que complemente la información sobre la situación financiera de la entidad en los estados financieros.
- FC7. El IPSASB reconoce que la razón para la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo del párrafo FC6 puede indicar que para algunas entidades debe requerirse esta presentación. Sin embargo, el IPSASB concluyó que sería prematuro emitir un pronunciamiento normativo, porque la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo en la IFPG es un área en la que se está desarrollando la práctica y el IPSASB desea recomendar enfoques flexibles e innovadores. Este enfoque es congruente con las opiniones de la mayoría de los que respondieron al Proyecto de Norma 46. El IPSASB destaca que el párrafo 4 de la GPR señala que, esta GPR, es una buena práctica a seguir.

Alcance

FC8. El IPSASB consideró si el alcance de la GPR debe limitarse a los niveles nacionales y del gobierno en su conjunto consolidados. El IPSASB reconoció que la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo es particularmente relevante a estos niveles, pero concluyó que puede haber demanda significativa de usuarios para esta información a niveles subnacionales. El IPSASB, por ello, concluyó que un alcance limitado a los niveles nacionales y del gobierno en su conjunto no se justifica. Los factores considerados por el Consejo para determinar si una entidad debería presentar información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo se tratan en los párrafos FC14 a FC17.

Definiciones

Sostenibilidad fiscal a largo plazo

FC9. El Documento de Consulta destacó que no existe una definición universalmente aceptada de sostenibilidad fiscal a largo plazo e incluyó una definición operativa de que sostenibilidad fiscal a largo plazo es “la capacidad del gobierno de cumplir con sus compromisos financieros y de prestación de servicios en el momento presente y en el futuro”. El IPSASB reconoció que la opinión de que esta definición es insuficientemente rigurosa y que debe adoptarse una definición que proporcione a los usuarios una indicación más clara de si la situación económica presente de una entidad es sostenible. Este enfoque puede involucrar (a) la vinculación de las obligaciones presentes de prestación de servicio con el mantenimiento de los niveles de imposición actuales, y (b) la focalización en las trayectorias de deuda proyectadas. Una entidad que solo puede atender las obligaciones presentes de prestación de servicio y las obligaciones financieras mediante el incremento de impuestos o niveles actuales de deuda, se identifica como que tiene una situación insostenible. Los macro economistas tienden a adoptar este enfoque más riguroso y centrarse en trayectorias de deuda “explosivas”, que es un término que connota que los niveles de servicio existentes y beneficios existentes por programas de ayuda social no pueden ser sostenibles sin incrementos importantes en los niveles de endeudamiento.

FC10. Cuando se emitió esta esta GPR, el IPSASB decidió conservar la definición de sostenibilidad fiscal a largo plazo utilizada en el Documento de Consulta para el Proyecto de Norma 46 y posteriormente para esta GPR, excepto con respecto a la ampliación del alcance para reflejar que puede aplicarse a todas las entidades del sector público (excepto a las [Empresas Públicas]) (el término en corchetes ya no se usa después de la emisión de *La aplicabilidad de las NISCP* en abril de 2016), en lugar de limitarlo a los gobiernos. Para llegar a esta conclusión el IPSASB destacó la necesidad para los gobiernos y entidades del sector público de (a) proporcionar servicios y cumplir con las obligaciones relacionadas con los programas de ayuda social y (b) satisfacer

las obligaciones financieras, principalmente de servicio de la deuda. El IPSASB destacó también que muchos gobiernos tienen poderes soberanos para aprobar legislación sobre nuevas fuentes de impuestos y para variar los niveles de imposición existentes, a la vez de reconocer que, en un entorno global, la capacidad para incrementar los impuestos puede verse restringido en la práctica por un número de consideraciones. El IPSASB adoptó la opinión de que, en la medida que una entidad proporciona la atención adecuada a las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo, como se explica en los párrafos 27 a 40, se dará a los usuarios información adecuada sobre si una entidad puede mantener los niveles de servicio existentes, cumplir con las obligaciones con los beneficiarios presentes y futuros de programas de ayuda social y satisfacer las obligaciones financieras sin incrementar los ingresos por impuestos y otras fuentes o aumentar el endeudamiento.

Proyecciones, pronósticos y presupuestos

- FC11. Algunos de quienes respondieron al Proyecto de Norma 46 sugirieron que debe aclararse la relación entre proyecciones, pronósticos y presupuestos. Dado que no existen definiciones universalmente aceptadas de estos términos, el IPSASB decidió desarrollar una definición de una proyección para aclarar las características de la información que debe utilizarse para calcular las proyecciones y para asegurar que solo los cálculos que cumplen estas características se encuentran dentro del alcance de esta GPR.
- FC12. Para desarrollar su definición de una proyección, el IPSASB consideró si la información financiera con perspectiva de futuro debe basarse en una observancia estricta de la legislación o regulación en vigencia en la fecha de presentación, o si pueden ser adecuadas desviaciones en su aplicación específicas. El IPSASB reconoció que puede haber casos limitados en los que puedan ser adecuadas desviaciones en la aplicación de la legislación o regulación presentes para proporcionar información más relevante. Una proyección se define, por ello, como “información financiera con perspectiva de futuro preparada sobre la base de suposiciones de las políticas actuales de la entidad y suposiciones sobre condiciones económicas futuras y otras condiciones. Las suposiciones de las políticas actuales son “suposiciones basadas en la legislación o regulación vigente en la fecha de presentación con las desviaciones en su aplicación correspondientes, en circunstancias concretas”. Las circunstancias en las que la desviación en la aplicación de la legislación o regulaciones presentes son adecuadas se detallan en el párrafo 43 y se tratan en los párrafos FC31 a FC34.
- FC13. Los presupuestos y las pronósticos pretenden proporcionar detalles sobre los resultados que se intentan conseguir. Por el contrario, las proyecciones no pretenden proporcionar aproximaciones a los resultados reales. Un presupuesto es un plan de ingresos o cobros esperados y gastos o desembolsos esperados de una entidad a lo largo de un periodo especificado. Puede estar

relacionado con productos o resultados de servicios en el periodo. Un pronóstico proporciona información prospectiva que incluye acciones e intervenciones esperadas por la entidad, aunque estas pueden no reflejarse en la legislación o regulaciones presentes o dentro de las desviaciones limitadas inherentes a la definición de una proyección. El IPSASB estuvo de acuerdo en que alguna de la información de los presupuestos o pronósticos puede también utilizarse para proyecciones.

Determinación de si se presenta información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo

FC14. Tal como se trató en el párrafo FC8, el IPSASB concluyó que el alcance de la GPR no debe limitarse a niveles concretos del gobierno. Sin embargo, el IPSASB reconoció que la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo puede no ser apropiada para todas las entidades.

FC15. El Documento de Consulta preguntaba si la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo es adecuada para entidades controladas individuales. Esta reserva se basaba en una opinión provisional de que (a) el costo de producir información para estas entidades es probable que sea mayor que los beneficios para los usuarios, (b) la producción de informes separados e información a revelar para entidades individuales dentro de la entidad económica puede ser confusa para los usuarios y (c) podría ser engañosa si las entidades con poderes limitados de recaudación de impuestos y una dependencia de recursos de otras entidades en otros niveles del gobierno proporcionan proyecciones que están condicionadas por las decisiones positivas sobre las que tienen poco o ningún control. Algunos de quienes respondieron al Documento de Consulta cuestionaron esta opinión y sugirieron que existen casos en los que puede identificarse a los usuarios de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo de entidades controladas. Se citó el ejemplo de un gobierno local controlado por un gobierno estatal o provincial. Estas personas que respondieron propusieron que la prueba de si una entidad presenta información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo debe evaluarse sobre la base de si existen usuarios potenciales de este tipo de información. Estos argumentos persuadieron al IPSASB y la GPR refleja estas opiniones en los párrafos 12 y 13.

FC16. El IPSASB reconoció que la evidencia directa de la existencia de usuarios de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo puede no estar fácilmente disponible. El IPSASB pretendía identificar las características que pueden indicar la existencia de usuarios a lo largo de las tres dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo. El IPSASB tenía reservas sobre si habría un número significativo de usuarios para justificar los costos de presentar la información si las entidades no tenían una o más de las siguientes características:

- (a) capacidad significativa para recaudar impuestos u otros ingresos;

- (b) poder significativo para incurrir en deudas; o
- (c) la capacidad y el poder para determinar la naturaleza, nivel y método de prestación de servicios, incluyendo la introducción de nuevos servicios.

FC17. El IPSASB considera que la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo es probable que sea relevante al nivel del gobierno en su conjunto, nivel nacional consolidado, y para entidades subnacionales relevantes, tales como regiones, provincias, estados y entidades gubernamentales locales de gran tamaño (por ejemplo, ciudades), que tienen impuestos que surgen de poderes que les permiten generar una proporción significativa de sus ingresos totales. El IPSASB mantiene la opinión de que la presentación de información sobre sostenibilidad a largo plazo es poco probable que sea adecuada para departamentos y entidades individuales gubernamentales. Esto es así porque, a menudo, no tienen impuestos que surgen de poderes, sus desembolsos se controlan a través de créditos presupuestarios, y no tienen capacidad de incurrir en deuda.

Presentación de proyecciones de entradas y salidas futuras de recursos

FC18. El Documento de Consulta consideró tres modelos para la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo y sugirió que eran apropiados (a) la presentación de estados adicionales que proporcionen detalles de las proyecciones y (b) el resumen de las proyecciones en informes descriptivos cuando fuera apropiado. Algunos de quienes respondieron sugirieron que, aunque el Documento de Consulta reconocía que estos enfoques de presentación de información no eran mutuamente excluyentes, el IPSASB debería destacar que la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo que solo muestre proyecciones en estados es insuficiente para satisfacer las necesidades de los usuarios y que es necesario utilizar otros métodos de presentación. Esta opinión persuadió al IPSASB y estuvo de acuerdo en reflejar esto en el párrafo 17 de la GPR.

FC19. El IPSASB consideró si debería recomendar horizontes temporales para proyecciones para entidades en niveles concretos del gobierno. Admitió la opinión de que los horizontes temporales estándar para tipos concretos de entidades del sector público pueden mejorar la comparabilidad. El IPSASB decidió que estas referencias serían excesivamente preceptivas e imposibles de llevar a cabo. El alcance de la GPR es tal que los horizontes temporales estándar tendrían que determinarse para un rango amplio de entidades, incluyendo entidades individuales que informan.¹⁰ Además, la autonomía fiscal de las entidades en el mismo nivel de gobierno puede diferir

¹⁰ Por ejemplo, estas entidades pueden incluir consejos escolares u organismos responsables del agua y los desagües.

notablemente entre jurisdicciones. El IPSASB concluyó, sin embargo, que es una buena práctica para las entidades explicar la razón por la que se seleccionan los horizontes temporales. El IPSASB considera que la magnitud de la dependencia de una entidad de otras entidades para financiarse tendrá un impacto en los horizontes temporales; cuanto mayor sea el nivel de dependencia, mayor será la probabilidad de horizontes temporales más cortos.

FC20. El Documento de Consulta incluía ejemplos ilustrativos de estados en forma de tabla mostrando 75 años de proyecciones para programas y actividades clave. El IPSASB destacó la opinión de algunos que respondieron que centrarse en la situación al final del horizonte temporal puede enmascarar sucesos entre la fecha de presentación y el final del horizonte temporal. El IPSASB aceptó esta opinión e incluyó guías sobre la necesidad de equilibrar las CC de verificabilidad, representación fiel y relevancia al mostrar proyecciones en el párrafo 25 de la GPR.

Tratamiento de las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo

FC21. El IPSASB consideró que proporcionar un marco flexible para revelar información puede ayudar a las entidades a organizar la forma en que comunican la información y a asegurar que la información sea una representación fiel de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo.

FC22. El Proyecto de Norma 46 incluía tres dimensiones de sostenibilidad fiscal a largo plazo de la forma siguiente:

- capacidad fiscal;
- capacidad de servicio; y
- vulnerabilidad.

FC23. La descripción de la vulnerabilidad se derivó de la definición de vulnerabilidad del Documento sobre Prácticas Recomendadas 4 (SORP-4) *Indicadores de la Condición Financiera* emitido por el Consejo de Contabilidad del Sector Público de Canadá (PSAB). La definición del SORP-4 es “el grado en el que un gobierno es dependiente de fuentes de financiación fuera de su control o influencia o está expuesto a riesgos que podrían deteriorar su capacidad para cumplir con sus obligaciones financieras existentes con respecto a sus compromisos de servicio con el público y compromisos financieros con los acreedores, empleados y otros”. El IPSASB consideró que una variante de este concepto es particularmente importante para entidades a niveles subnacionales que tienen poderes de imposición limitados y están, por ello, expuestas a decisiones, sobre las que no tienen control o lo tienen muy limitado, tomadas por otras entidades a otros niveles del gobierno.

FC24. Las descripciones de las otras dos dimensiones del Proyecto de Norma 46 provienen de las definiciones del Consejo de Normas de Contabilidad

Gubernamental de los EE.UU. (GASB)¹¹ de “capacidad fiscal” y “capacidad de servicio.” El GASB define capacidad fiscal como “la capacidad y la voluntad del gobierno de cumplir sus obligaciones financieras a medida que son exigibles sobre una base continuada” y capacidad de servicio como “la capacidad y la voluntad del gobierno de cumplir con sus compromisos de prestación de servicios sobre una base continuada.”

- FC25. Al desarrollar la GPR basada en el Proyecto de Norma 46, el IPSASB consideró si el concepto de vulnerabilidad del Proyecto de Norma era demasiado limitado y si la vulnerabilidad es un factor más dominante en el análisis de la sostenibilidad fiscal a largo plazo de las finanzas de una entidad. El IPSASB concluyó que vulnerabilidad es un aspecto de las tres dimensiones. Por ello, el IPSASB decidió (a) explicar la forma en que el concepto de vulnerabilidad afecta a cada dimensión de la sostenibilidad fiscal a largo plazo y (b) cambiar la denominación de la dimensión de vulnerabilidad a la dimensión de ingreso porque su descripción se relaciona con cambios en los ingresos.
- FC26. El IPSASB también destacó que la definición del diccionario de “fiscal” incluye ingresos,¹² mientras que la descripción de la capacidad fiscal se relaciona con la capacidad de la entidad para cumplir con los compromisos financieros, en otras palabras, su capacidad para mantener y atender su deuda. Por ello, el IPSASB decidió que la denominación de esta dimensión debe cambiarse a la de dimensión de deuda para reflejar de forma más estrecha la descripción. La nueva denominación de estas dos dimensiones requería una modificación de la dimensión de capacidad de servicio, de forma que la redacción de las tres dimensiones sea congruente. El IPSASB reconoció que las dimensiones están interrelacionadas.
- FC27. El IPSASB destacó que el enfoque tomado por el PSAB y el GASB tenía similitudes con las “dimensiones” de sostenibilidad desarrolladas por Allen Schick¹³ y que se trataron en el Documento de Consulta.
- FC28. Una de las dimensiones que Schick trató era el “crecimiento económico.” El IPSASB consideró que era inapropiado introducir de forma explícita una dimensión de crecimiento económico, porque los determinantes del crecimiento económico son complejos y no están bajo el control de la entidad que informa. Sin embargo, las suposiciones sobre crecimiento económico

¹¹ *Opiniones preliminares del Consejo de Normas de Contabilidad Gubernamental sobre cuestiones importantes relacionadas con la información sobre condiciones económicas.* (Consejo de Normas de Contabilidad Gubernamental: Norwalk, CT, USA, noviembre de 2011).

¹² La definición de fiscal es “de o en relación a impuestos, ingresos públicos, o deuda pública” (Webster’s Ninth New Collegiate Dictionary, 1984).

¹³ Allen Schick, *Política presupuestaria sostenible: Conceptos y enfoques* (OCDE: París, 2005).

serán críticas para el desarrollo de las proyecciones y probablemente tendrán un peso considerable en los análisis de sensibilidad.

Principios y metodología

FC29. El Documento de Consulta trató los principios básicos que deberían adoptarse para la incorporación de programas y actividades en la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo y las metodologías fundamentales para el resultado de las proyecciones. Las áreas abordadas incluían si las proyecciones deben basarse en políticas actuales o futuras, el enfoque de entradas de ingresos, el enfoque de programas relacionados y no relacionados con la edad y el enfoque de análisis de sensibilidad. El IPSASB consideró si, para cumplir las características cualitativas de comparabilidad, el IPSASB debería realizar recomendaciones en firme sobre buenas prácticas.

FC30. El IPSASB no consideró apropiado realizar recomendaciones en firme sobre buenas prácticas porque (a) el alcance de la GPR incluye todas las entidades del sector público, y prácticas que son apropiadas a un nivel del gobierno pueden no serlo en otra parte del sector público, (b) aunque la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo ha pasado a ser una característica de la gestión financiera en un número creciente de jurisdicciones, está a un nivel incipiente de desarrollo y (c) no es intención del IPSASB usurpar el papel de otros grupos profesionales con experiencia en este área. En algunos casos, el IPSASB ha considerado apropiado expresar una opinión sobre un enfoque de alto nivel preferente. Por ejemplo, el IPSASB ha adoptado la opinión de que es probable que las proyecciones sean más útiles cuando se basan en suposiciones presentes y abarcan las entradas y salidas de recursos. El IPSASB también destacó que, a nivel nacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha recomendado que las proyecciones deben actualizarse anualmente.

Suposiciones de las políticas actuales

FC31. Los párrafos 40 a 42 del Proyecto de Norma 46 explicaban que una entidad puede desviarse del uso de las políticas actuales para calcular sus proyecciones (a) cuando existe un conflicto entre las políticas actuales y las obligaciones legales y (b) cuando una política tiene "disposiciones con fecha de caducidad".

FC32. El IPSASB introdujo el término "suposiciones de las políticas actuales" para aclarar que políticas actuales significa legislación o regulaciones presentes con desviaciones en su aplicación cuando proceda. Las suposiciones de las políticas actuales se aplican al periodo de proyección completo para las entradas o salidas de recursos que se proyectan de forma individual. En los párrafos 44 a 46, la GPR proporciona ejemplos de cuándo puede ser apropiada dicha desviación. El IPSASB destacó que el párrafo 58(e) de la GPR

recomienda que cualquier desviación en la aplicación de la legislación o regulación presente se revele junto con las razones de dicha desviación.

- FC33. Uno de los que respondieron al Proyecto de Norma 46 planteó su preocupación porque el concepto de política actual debe ser más amplio que el propuesto en el Proyecto de Norma para tratar cuestiones tales como la deriva fiscal. La deriva fiscal hace referencia al fenómeno de que las entradas por ingresos fiscales crecen más rápidamente que el ingreso que es gravado, porque a medida que crecen los ingresos de un individuo una proporción creciente tributa a una tasa más alta. La deriva fiscal tiene lugar si las tasas y los umbrales de la tributación de los individuos no se ajustan a lo largo del tiempo, y se aborda con frecuencia por los gobiernos a través de incrementos periódicos de los umbrales de tributación.
- FC34. El IPSASB concluyó que la cuestión de la deriva fiscal se aborda en el párrafo 47 de la GPR porque permite que las suposiciones de las políticas actuales se apliquen a las suposiciones demográficas y económicas, incluyendo las suposiciones sobre inflación. Cuando se establece un flujo, como el de los impuestos, éste puede basarse en un porcentaje de una variable tal como el PIB o reflejar la aplicación de las suposiciones de las políticas actuales a las circunstancias cambiantes representadas en las suposiciones demográficas y económicas.

Revisión de la GPR 1 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

- FC35. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias a todas las NICSP de la forma siguiente:
- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;
 - (b) sustituye el término "EP" por el término "entidades comerciales del sector público", cuando procede; y
 - (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

GPR 2—ANÁLISIS Y COMENTARIO DE ESTADOS FINANCIEROS

Historia de la GPR

GPR 2 *Análisis y Comentario de los Estados Financieros* se emitió en julio de 2013

Desde entonces, la GPR 2 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)

Tabla de párrafos modificados en la GPR 2

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
6	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016

ANÁLISIS Y COMENTARIO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Estatus y Alcance	2–8
Definición	9
Identificación del análisis y comentario de los estados financieros	10–12
Presentación del análisis y comentario de los estados financieros	13–14
Contenido del análisis y comentario de los estados financieros	15–31
Visión global del entorno y operaciones de la entidad	19
Información sobre los objetivos y estrategias de la entidad	20–21
Análisis de los estados financieros de la entidad	22–26
Riesgos e incertidumbres	27–31
Apéndice A: Términos en esta GPR definidos en las NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	

Objetivo

1. Esta Guía de Prácticas Recomendadas (GPR) proporciona pautas para la preparación y presentación del análisis y comentario de los estados financieros. El análisis y comentario de los estados financieros ayudará a los usuarios a comprender la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo presentados en los estados financieros con propósito de información general (de aquí en adelante denominados como “estados financieros”).

Estatus y Alcance

2. La presentación de información de acuerdo con esta GPR representa una buena práctica. Se recomienda que una entidad que prepare y presente un documento de análisis y comentario de estados financieros lo haga siguiendo esta GPR. El cumplimiento de esta GPR no es necesario para que una entidad afirme que sus estados financieros cumplen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).
3. El análisis y comentario de estados financieros debe presentarse al menos anualmente y debería utilizar el mismo periodo sobre el que se informa que el cubierto por los estados financieros.
4. El ámbito de presentación del análisis y comentario de los estados financieros debe ser el mismo que el utilizado para los estados financieros.
5. El análisis y comentario de los estados financieros debe publicarse con los estados financieros.
6. [Eliminado].
7. El análisis y comentario de los estados financieros no debe considerarse que cumple con esta GPR, a menos que satisfaga todos los requerimientos de la misma.
8. En algunas jurisdicciones, la preparación y presentación del análisis y comentario de los estados financieros es un requerimiento legislativo o de regulación, o se requiere por otras regulaciones impuestas desde el exterior. Se recomienda a las entidades que revelen información sobre el impacto de estos requerimientos sobre cumplimiento con esta GPR.

Definición

9. El siguiente término se usa, en esta GPR, con el significado que a continuación se especifica:

Análisis y comentario de estados financieros (financial statement discussion and analysis) es una explicación de las partidas, transacciones y sucesos importantes presentados en los estados financieros de una entidad y de los factores que les influyen.

Los términos utilizados en esta GPR con los significados especificados en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) están establecidos en el Apéndice A.

Identificación del análisis y comentario de los estados financieros

10. El análisis y comentario de los estados financieros debe identificarse con claridad y distinguirse de los estados financieros y de otra información.
11. La identificación por separado del análisis y comentario de los estados financieros permite a los usuarios distinguir:
 - (a) Los estados financieros preparados y presentados bajo la base de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP;
 - (b) el análisis y comentario de los estados financieros preparados de acuerdo con esta GPR; y
 - (c) otra información presentada en un informe anual u otra documentación que pueda ser útil a los usuarios pero que no está sujeta a los requerimientos de las NICSP o recomendaciones de las GPR (pero podría ser objeto de guías en otras GPR).
12. El análisis y comentario de los estados financieros debería identificarse con los estados financieros a los que se refiere.

Presentación del análisis y comentario de los estados financieros

13. El análisis y comentario de los estados financieros proporciona información útil a los usuarios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, permitiéndoles comprender mejor las operaciones de la entidad desde la perspectiva de la entidad misma. También proporciona la oportunidad de reflejar la interpretación de la entidad de las partidas, transacciones y sucesos importantes que afectan a su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo. Por ello, el análisis y comentario de los estados financieros complementa la información de los mismos.
14. La información del análisis y comentario de los estados financieros debería cumplir las características cualitativas de la información financiera, teniendo en cuenta las restricciones de la información incluidas en los informes financieros con propósito general (IFPG)¹.

¹ Las características cualitativas de la información financiera son relevancia, representación fiel, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad. Las restricciones de la información son importancia relativa, materialidad, costo-beneficio y el equilibrio entre las características cualitativas. Para más información, véase el Capítulo 3 del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*.

Contenido del análisis y comentario de los estados financieros

15. El contenido del análisis y comentario de los estados financieros debe ser congruente con los estados financieros y las partidas, transacciones y sucesos subyacentes, así como con las suposiciones, tales como las relacionadas con el reconocimiento y medición.
16. El análisis y comentario de los estados financieros debería incluir lo siguiente, sin reproducir simplemente información de los estados financieros:
 - (a) una visión global de las operaciones de la entidad y del entorno en que opera;
 - (b) información sobre los objetivos y estrategias de la entidad;
 - (c) un análisis de los estados financieros de la entidad, incluyendo cambios significativos y tendencias en la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo; y
 - (d) una descripción de los principales riesgos e incertidumbres de la entidad que afectan a su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, una explicación de los cambios en dichos riesgos e incertidumbres desde la última fecha de presentación y sus estrategias para afrontar o mitigar dichos riesgos e incertidumbres.
17. La forma y el contenido específico del análisis y comentario de los estados financieros de una entidad deberían reflejar la naturaleza de la misma y el entorno de regulación en el que opera.
18. Cuando el análisis y comentario de los estados financieros incluya información que está también en los estados financieros, no debería repetir simplemente lo que está en éstos, sino que debería analizar y explicar la forma en que las partidas, transacciones y sucesos afectan a la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad. El análisis y comentario de los estados financieros debería incluir referencias cruzadas a los estados financieros cuando proceda para evitar duplicidades de información.

Visión global del entorno y operaciones de la entidad

19. Una visión global de la entidad ayuda a los usuarios a comprender las operaciones de la entidad y la forma en que el entorno en que opera afecta a sus estados financieros. Esta información ayuda a la comprensión por parte de los usuarios de los estados financieros de una entidad. La información proporcionada sobre las operaciones de una entidad en el análisis y comentario de los estados financieros puede incluir información actual y cambios desde el periodo anterior, relacionados con:
 - (a) la misión y visión de la entidad;

- (b) el gobierno de la entidad (por ejemplo, estructura legislativa o de regulación, estructura de gestión);
- (c) las relaciones de la entidad con otras entidades, centrándose en las relaciones que podrían afectar de forma significativa a su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo (por ejemplo, acuerdos de financiación);
- (d) tendencias externas, sucesos y desarrollos de carácter legal, social, político, de regulación y macroeconómico del entorno específico de la entidad, que tienen, o pueden tener, un impacto significativo sobre su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo (por ejemplo, el impacto de los sucesos en los mercados internacionales en el empleo, la base impositiva, o tasas de interés); y
- (e) las operaciones principales de la entidad, incluyendo los métodos de prestación de servicios (por ejemplo, externalización, acuerdos de concesión de servicios) y sus cambios significativos.

Información sobre los objetivos y estrategias de la entidad

20. El análisis y comentario de los estados financieros debería exponer los objetivos y estrategias de la entidad en relación con su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de forma que permita a los usuarios de los estados financieros comprender las prioridades de la entidad e identificar los recursos que deben gestionarse para lograr dichos objetivos y estrategias. Por ejemplo, estos objetivos y estrategias podrían incluir la gestión de los déficit/superávit, y gestionar los niveles de deuda y reservas. El análisis y comentario de los estados financieros debería explicar la forma en que se medirían los logros de los objetivos de la entidad y a lo largo de qué periodo de tiempo se mediría el progreso.
21. El análisis y comentario de los estados financieros debería exponer los cambios significativos en los objetivos y estrategias de una entidad durante el periodo o periodos anteriores.

Análisis de los estados financieros de la entidad

22. El análisis y comentario de los estados financieros debería incluir un análisis de los cambios significativos y tendencias en la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad. Un análisis de tendencias incluye las partidas de los estados financieros que son importantes y significativas para comprender mejor la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de una entidad y los cambios de dichas situaciones a lo largo de un periodo de tiempo.
23. El análisis y comentario de los estados financieros debería describir las partidas, transacciones y sucesos significativos que han afectado a la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, sin reproducir

simplemente la información presentada en los estados financieros. Se requiere el juicio profesional para identificar las partidas, transacciones y sucesos significativos.

24. Si la información de los estados financieros ha sido ajustada para incluirla en el análisis y comentario de los estados financieros, deberá revelarse ese hecho, junto con la naturaleza y razones de los ajustes. Cuando las medidas del rendimiento financiero se derivan de los estados financieros, dichas medidas deben conciliarse con las presentadas en los estados financieros que han sido preparados de acuerdo con las NICSP.
25. Cuando sea relevante para la comprensión del análisis y comentario de los estados financieros del periodo actual, debe revelarse información comparativa sobre los importes presentados en dicho análisis y comentario de los estados financieros.
26. Cuando se requiera que una entidad haga públicos sus presupuestos aprobados, o ésta decida hacerlos, la NICSP 24 *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros* requiere una comparación de los importes presupuestados y los reales en los estados financieros. La NICSP 24 también requiere una explicación de las diferencias significativas entre los importes presupuestados y los reales y permite que una entidad revele esta información en las notas a los estados financieros o en otros informes públicos. Cuando una entidad decide incluir esta información en su análisis y comentario de los estados financieros, debería aplicar la guía de la NICSP 24 a esta información a revelar.

Riesgos e incertidumbres

27. El análisis y comentario de los estados financieros debería tratar los riesgos e incertidumbres más importantes de la entidad que afectan a su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo e incluir una explicación de la forma en que estos se relacionan con los objetivos y estrategias de la entidad. Esta información ayudaría a los usuarios a evaluar el impacto de dichos riesgos en el periodo actual (por ejemplo, pasivos contingentes revelados en los estados financieros o el uso de las coberturas de moneda extranjera para mitigar riesgos), así como los resultados esperados.
28. Los principales riesgos e incertidumbres pueden ser externos o internos; la descripción de estos riesgos e incertidumbres debería cubrir exposiciones sobre las consecuencias negativas y oportunidades potenciales.
29. La explicación de la forma en que la entidad gestiona sus riesgos e incertidumbres ayuda a los usuarios a obtener una representación fiable de la exposición de la entidad a los riesgos que afectan directamente a partidas de los estados financieros, lo cual les permite evaluar la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad. Esta información a revelar puede incluir la decisión de la entidad de “autoasegurarse” con

respecto a algunos riesgos, o mitigar el riesgo transfiriendo o compartiéndolo a través de seguros.

30. Una explicación de estos riesgos e incertidumbres proporcionaría información relevante a los usuarios sobre la exposición o vulnerabilidad a las concentraciones de riesgos, tales como préstamos significativos a regiones o sectores industriales concretos, o dependencia de fuentes de ingresos concretas.
31. Los riesgos y las incertidumbres que afectan a la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo pueden tener un efecto generalizado sobre los estados financieros. Por ello, la información relacionada con estos riesgos e incertidumbres puede presentarse por separado, o en las secciones relevantes a lo largo del análisis y comentario de los estados financieros.

Apéndice A**Términos en esta GPR definidos en las NICSP**

Término	Definición
Presupuestos aprobados	La autorización de para gastar derivada de leyes, leyes de asignación presupuestaria, ordenanzas del gobierno y otras decisiones relacionadas con los ingresos o cobros anticipados del periodo presupuestario.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la GPR 2, pero no son parte de la misma.

Antecedentes

- FC1. El IPSASB aprobó un proyecto en marzo de 2008 para tratar la “presentación de información descriptiva”. Para desarrollar esta GPR, el IPSASB aclaró que el alcance del proyecto era abordar solo los informes que proporcionan un análisis y comentario específicamente relacionado con los estados financieros de propósito de información general (“estados financieros”) como establece la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros* y no a tipos más amplios de informes que pueden considerarse informes financieros con propósito general como se prevé en el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el *Marco Conceptual*). El IPSASB considera que es importante proporcionar información descriptiva relacionada directamente con los estados financieros, puesto que proporciona información útil para la rendición de cuentas y la toma de decisiones de los usuarios de los mismos.
- FC2. Para llevar a cabo este proyecto, el IPSASB consideró, según *su Proceso de Revisión y Modificación de los Documentos del IASB*, si desarrollar una guía que convergiera con el *Comentario de la Dirección*, un Documento de Prácticas de las NIIF. El IPSASB no consideró que este enfoque fuera apropiado porque los usuarios identificados en el Documento de Prácticas son los inversores, mientras que el Capítulo 2 del *Marco Conceptual* identifica usuarios diferentes, que dan lugar a diferentes necesidades de información relacionada con los estados financieros. Sobre esta base, el IPSASB decidió que era importante desarrollar guías sobre el análisis y comentario de los estados financieros específicas para el sector público. El análisis y comentario de los estados financieros ayuda a los usuarios de los estados financieros de las entidades del sector público, complementando y ampliando las explicaciones de los estados financieros con perspectivas y mejoras de comprensión de las explicaciones de dichos estados.
- FC3. El análisis y comentario de los estados financieros pretende tratar temas similares a informes que pueden denominarse “comentarios y análisis de la dirección” y “comentario de la dirección” en varias jurisdicciones. Sin embargo, el IPSASB no consideró dichos términos para describir exactamente la naturaleza del informe en relación a los estados financieros. El IPSASB decidió que era importante vincular el análisis y comentario de los estados financieros, con los estados financieros porque dicho documento pretende explicarlos, y no ser independiente. El IPSASB considera que el término “análisis y comentario de los estados financieros” define con claridad el alcance de la aplicabilidad de esta GPR y está estrechamente vinculado a los

estados financieros.

Proyecto de Norma 47 *Análisis y Comentario de los Estados Financieros*

- FC4. El IPSASB desarrolló un Proyecto de Norma (PN) 47 *Análisis y Comentario de los Estados Financieros* que fue emitido en marzo de 2012. Este PN propuso que las entidades que preparen y presenten sus estados financieros de acuerdo con las NICSP se les debe requerir que preparen un análisis y comentario de los estados financieros. Esto significa que el análisis y comentario de los estados financieros tendría el mismo nivel normativo que las NICSP basadas en el criterio de acumulación (o devengo), aun cuando haga referencia a un IFPG.
- FC5. Para desarrollar el PN, el IPSASB consideró que el análisis y comentario de los estados financieros proporciona la información adicional necesaria para alcanzar los objetivos de los estados financieros. Además, el IPSASB consideró que los beneficios de proporcionar un análisis y comentario de los estados financieros superarían los costos de su preparación, puesto que la información se utiliza para la preparación de los estados financieros y se elabora a medida según las circunstancias específicas de la entidad. Por ello, el IPSASB, propuso que el análisis y comentario de los estados financieros debe ser preparado por todas las entidades que elaboren sus estados financieros de acuerdo con las NICSP.
- FC6. Algunos de quienes respondieron al PN plantearon la preocupación sobre que las entidades podrían no estar en disposición de afirmar el cumplimiento con las NICSP aplicables a los estados financieros si no seguían los requerimientos propuestos por el PN (si se emitía como una NICSP). En concreto, a quienes respondieron les preocupaba que el análisis y comentario de los estados financieros pudiera considerarse, todavía, como parte del marco conceptual de la información de las NICSP, aun cuando el PN de forma explícita señalaba que el análisis y comentario de los estados financieros no es un componente de los estados financieros. Algunos de quienes respondieron sugerían que esto no sería un problema si el PN se desarrollaba como una guía no normativa, por ejemplo, una Guía de Prácticas Recomendadas (GPR).
- FC7. El IPSASB consideró si el PN debe ser desarrollado como una NICSP o como una GPR. El IPSASB consideró este problema en el contexto de si podrían desarrollarse pronunciamientos no normativos para los IFPG, una cuestión sobre la que los miembros tenían opiniones diversas. El IPSASB destacó que el alcance de su *Marco Conceptual* no se limita a los estados financieros con propósito de información general.
- FC8. Quienes respondieron al PN estaban divididos sobre esta cuestión con una mayoría ligera en favor de que el material no se convirtiese en una NICSP. Entre los que no estaban a favor de la emisión de una NICSP, la mayoría de

quienes respondieron expresaron una opinión clara de que debía emitirse como una guía de forma similar a la GPR propuesta sobre *Presentación de Información sobre Sostenibilidad a Largo Plazo de las Finanzas de una Entidad*.

- FC9. Como un área bien establecida de la IFPG, un pronunciamiento normativo sobre el análisis y comentario de los estados financieros ayudaría a las entidades a cumplir con el objetivo de rendición de cuentas de la información financiera, puesto que permitiría a los usuarios comprender mejor las operaciones de la entidad desde la perspectiva de la entidad misma. El análisis y comentario de los estados financieros es una explicación de los estados financieros, pero no forma parte de éstos y, por ello, no se requiere para la presentación razonable de dichos estados financieros.
- FC10. Sopesando todos estos factores, el IPSASB decidió que el PN debía desarrollarse como una GPR. El IPSASB considera que esta GPR proporciona a las entidades una guía útil y su aplicación flexible podría beneficiar a entidades en jurisdicciones que tienen requerimientos o regulaciones locales. También se promoverá la comparabilidad entre entidades que presenten análisis y comentario de los estados financieros. Además, el IPSASB considera que la GPR puede recomendar a las entidades que no están acostumbradas a presentar el análisis y comentario de los estados financieros a proporcionar a los usuarios esta información.
- FC11. Puesto que el análisis y comentario de los estados financieros contribuye a alcanzar el objetivo de rendición de cuentas de la información financiera, el IPSASB decidió que debería considerar la autoridad de este pronunciamiento sobre el análisis y comentario de los estados financieros en el futuro.

Información proyectada hacia el futuro

- FC12. El IPSASB consideró si debería recomendar que una entidad revele información proyectada hacia el futuro, tal como pronósticos. El IPSASB reconoció su preocupación porque en algunas jurisdicciones que proporcionan información proyectada hacia el futuro pudiera verse como que se señala una intención política o compromete a una entidad del sector público a ciertas acciones futuras. Además, si la información proyectada hacia el futuro puede incluirse en el análisis y comentario de los estados financieros, ésta variará en función del entorno de la regulación e información presupuestaria en el que opera la entidad. Algunos miembros expresaron la opinión de que no incluir información proyectada hacia el futuro podría tener un impacto sobre la capacidad del análisis y comentario de los estados financieros de respaldar la toma de decisiones de los usuarios y, por ello, debía recomendarse su incorporación. Sin embargo, sopesando todos estos factores, el IPSASB decidió no recomendar que una entidad revele información proyectada hacia el futuro, aunque esta información pueda proporcionarse si la entidad lo

prefiere.

Guía de implementación y ejemplos ilustrativos

FC13. El PN 47 incluía una Guía de implementación de las características cualitativas y ejemplos ilustrativos de la información sobre los estados financieros, variaciones y tendencias de la entidad. El IPSASB decidió eliminar la guía de implementación y los ejemplos ilustrativos sobre la base de que las entidades que preparan el análisis y comentarios de los estados financieros deberían centrarse en las guías de la GPR. Por otra parte, el IPSASB observó que los ejemplos de mejores prácticas están disponibles en otras fuentes.

Revisión de la GPR 2 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NISCSP*, emitido en abril de 2016

FC14. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias a todas las NICSP de la forma siguiente:

- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;
- (b) sustituye el término "EP" por el término "entidades comerciales del sector público", cuando procede; y
- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

GPR 3 PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE EL RENDIMIENTO DE LOS SERVICIOS

Historia de la GPR

GPR 3 *Presentación de información sobre el rendimiento de los servicios* fue emitida en marzo de 2015.

Desde entonces, la GPR 3 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)

Tabla de párrafos modificados en la GPR 3

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
3	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016

**PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE EL
RENDIMIENTO DE LOS SERVICIOS**

ÍNDICE

	Párrafo	
Estatus y Alcance.....	2-7	
Definiciones.....	8-26	
Eficacia.....	10	
Eficiencia.....	11-12	
Insumos.....	13-14	
Productos.....	15-16	
Resultados.....	17-19	
Indicadores de rendimiento.....	20-22	
Objetivos de rendimiento de los servicios.....	23-26	
Ámbito de presentación de los informes.....	27-28	
Informe anual y periodo sobre el que se informa.....	29-31	
Principios para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios.....	32-3	
Selección de la información sobre rendimiento de los servicios.....	38-71	
Información para mostrar.....	38-57	
Información para revelar.....	58-71	
Localización de la información sobre el rendimiento de los servicios.....	72-75	
Organización de la información sobre el rendimiento de los servicios....	76-82	
Fundamentos de las conclusiones		

Objetivo

1. Esta Guía de Prácticas Recomendadas (GPR) proporciona guías para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios en los Informes Financieros con Propósito General (IFPG). La información sobre el rendimiento de los servicios es información sobre los servicios que proporciona la entidad, los objetivos de rendimiento de los servicios de una entidad y la medida en que se han logrado esos objetivos. La información sobre el rendimiento de los servicios ayuda a los usuarios de los IFPG (de aquí en adelante denominados "usuarios") a evaluar la eficiencia y eficacia de los servicios de la entidad.

Estatus y Alcance

2. La presentación de información de acuerdo con esta GPR representa una buena práctica. La presentación de información sobre el rendimiento de los servicios debería pretender el logro de los principios establecidos en esta GPR. El cumplimiento de esta GPR no es necesario para que una entidad afirme que sus estados financieros cumplen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).
3. Aunque esta GPR no se aplica directamente a las entidades comerciales del sector público, los servicios proporcionados por las entidades comerciales del sector público controladas por la entidad que informa están dentro de su alcance.
4. La información sobre el rendimiento de los servicios no debe considerarse que cumple con esta GPR a menos que satisfaga todos los requerimientos de esta GPR.
5. Esta GPR describe la información a presentar. Una entidad puede presentar información adicional si dicha información es útil para alcanzar los objetivos de la información financiera y cumple las características cualitativas de ésta.
6. En algunas jurisdicciones la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios es un requerimiento legislativo o de regulación. Se recomienda a las entidades que revelen información sobre el impacto de estos requerimientos sobre cumplimiento con esta GPR.
7. Una jurisdicción puede haber establecido requerimientos de información sobre el rendimiento de los servicios que se extienden más allá de las guías de esta GPR. Estos podrían incluir, por ejemplo, mayor especificación de la información requerida sobre la organización, requerimientos de un conjunto de información más amplio a mostrar o revelar, o indicadores de rendimiento específicos o tipos específicos de rendimiento que se requiere presentar. En ese caso se recomienda que la entidad se asegure de que se presenta la información identificada a través de la aplicación tanto de esta guía como de los requerimientos jurisdiccionales.

Definiciones

8. Los siguientes términos son usados en esta GPR con el significado especificado:

Eficacia es la relación entre los resultados reales y los objetivos de rendimiento del servicio.

Eficiencia es la relación entre (a) los insumos y los productos, o (b) insumos e impactos.

Insumos son los recursos usados por una entidad para proporcionar los resultados.

Productos son los servicios proporcionados por una entidad a los destinatarios externos a la entidad.

Resultados son los impactos en la sociedad, que tiene lugar como consecuencia de los volúmenes de producción de la entidad.

Indicadores de rendimiento son medidas cuantitativas, medidas cualitativas o descripciones cualitativas de la naturaleza y el grado en que una entidad está usando los recursos, proporcionando servicios y logrando sus objetivos de rendimiento del servicio.

Un objetivo de rendimiento del servicio es una descripción de los resultados previstos que una entidad se propone alcanzar expresado en términos de insumos, productos resultados o eficiencia.

9. Los ejemplos de implementación que acompañan a la GPR 3 ilustran los términos definidos anteriormente.

Eficacia

10. Cuando informa sobre su eficacia, la entidad presenta el grado en que uno o más de sus objetivos de rendimiento de servicio han sido logrados. Cuanto mayor sea la eficacia con que opera una entidad como prestadora de servicios, mayores serán sus resultados reales al medirlos frente a sus resultados previstos.

Eficiencia

11. Un indicador de eficiencia puede usarse para mostrar cuando un servicio se está proporcionando más (o menos) eficientemente en comparación con una referencia tal como:
- (a) periodos de presentación anteriores;
 - (b) expectativas;
 - (c) suministradores de servicios comparables; u,

(d) otras referencias.

12. Si la misma cantidad y calidad de producto puede elaborarse a menor costo que antes, entonces la eficiencia de la producción se ha mejorado y un indicador de eficiencia diseñado para presentar ese tipo de aumento de la eficiencia mostrará una mejora. De forma análoga, si la calidad de un servicio mejora, de forma que los resultados logrados son mejores que los alcanzados anteriormente, con otras variables constantes, tales como cantidad de servicio (productos) y costos mantenidos, entonces, esto representa un incremento en la eficiencia y un indicador de eficiencia diseñado para captar este tipo de aumento de la eficiencia mostrará una mejora. Lo contrario—disminución de la calidad, de forma que los resultados sean peores, con otras variables, tales como la cantidad de servicio (productos) y el costo mantenidos constantes —indicaría menos eficiencia en la prestación del servicio.

Insumos

13. Los recursos usados para producir resultados pueden incluir:
- (a) recursos humanos o mano de obra;
 - (b) activos de capital tales como terrenos, edificios y vehículos;
 - (c) efectivo y otros activos financieros; y,
 - (d) activos intangibles tales como propiedad intelectual.
14. Los insumos pueden presentarse en términos de costos incurridos o cantidades usadas para elaborar productos.

Productos

15. Los servicios proporcionados por una entidad a los destinatarios externos incluyen:
- (a) servicios prestados directamente a individuos e instituciones—por ejemplo, servicios de sanidad o educación o la provisión de bienes tales como alimentos o libros;
 - (b) los servicios prestados indirectamente a individuos e instituciones—por ejemplo, servicios que pretenden desarrollar, promover, proteger o defender a una comunidad, institución, país o valores y derechos de la comunidad;
 - (c) transferencias a individuos e instituciones—por ejemplo, transferencias de efectivo y la provisión de incentivos económicos tales como incentivos fiscales;
 - (d) políticas, regulaciones o legislación para lograr metas de política pública, que incluyen, por ejemplo, ingresos relacionados con la legislación y el cumplimiento de esta legislación; y

- (e) recaudación de impuestos y otros ingresos.
- 16. La recepción de los servicios por los destinatarios externos a la entidad es un factor fundamental para decidir si los servicios son productos, en lugar de servicios consumidos internamente como parte de la elaboración de productos por una entidad.

Resultados

- 17. Los resultados de una entidad podrían ser impactos que afectan a la sociedad en su conjunto o a grupos o instituciones concretos dentro de la sociedad. Los resultados podrían ser impactos relativamente directos sobre los destinatarios de los servicios de la entidad. También podrían ser impactos sobre otros que no son los destinatarios de los servicios de la entidad, pero que se benefician indirectamente de esos servicios.
- 18. Los resultados pueden incluir, por ejemplo, cambios en los logros educativos dentro de la sociedad, cambios en los niveles de pobreza y delincuencia, o cambios en la salud de grupos diferentes dentro de la sociedad.
- 19. Puede haber un vínculo causal directo fuerte entre las acciones de una entidad y sus resultados, pero éste no siempre será el caso. Factores fuera del control de la entidad pueden intervenir para dificultar o facilitar el logro de resultados de la entidad.

Indicadores de rendimiento

- 20. Los insumos, productos, resultados, eficiencia y eficacia son tipos de indicadores de rendimiento.
- 21. Los indicadores de rendimiento pueden ser medidas cuantitativas—por ejemplo, el número de productos elaborados, el costo de los servicios, el tiempo empleado para prestar un servicio, o un objetivo numérico para un resultado. Los indicadores de rendimiento pueden ser medidas cualitativas—por ejemplo, descriptores tales como malo/bueno/excelente o satisfactorio/no satisfactorio, que podrían incluir calificaciones de la calidad del servicio por los destinatarios del servicio, ciudadanos o expertos. El uso de medidas cuantitativas y cualitativas pueden ayudar a los usuarios en:
 - (a) sus evaluaciones de si los objetivos de rendimiento de los servicios han sido logrados; y,
 - (b) las comparaciones inter periodo e inter entidad del rendimiento de los servicios.
- 22. Un indicador de rendimiento podría también ser en forma de una descripción cualitativa. Una descripción cualitativa puede ser necesaria para proporcionar a los usuarios información relevante y comprensible sobre el rendimiento de los servicios cuando existe un alto nivel de complejidad e involucración de juicios en un servicio concreto.

Objetivos de rendimiento de los servicios

23. Los objetivos de rendimiento de los servicios pueden expresarse usando indicadores de rendimiento de insumos, productos, resultados o eficiencia, o a través de una combinación de uno o más de estos cuatro indicadores de rendimiento. Un objetivo de rendimiento del servicio puede expresarse también usando una descripción narrativa de un estado futuro deseable procedente de la prestación de servicios.
24. Los objetivos de rendimiento de los servicios serán generalmente, específicos, medibles, logrables, realistas y limitados en el tiempo.
25. Los objetivos de rendimiento de los servicios de una entidad pueden ser expresados todos en el mismo tipo de indicador de rendimiento; por ejemplo, todos expresados en resultados. Pueden también ser expresados en tipos diferentes de indicadores de rendimiento; por ejemplo, algunos de los objetivos de rendimiento de los servicios pueden expresarse en resultados, mientras que otros se expresan en productos o insumos.
26. Un solo servicio puede contribuir al logro de uno o más objetivos de rendimiento de los servicios. Algunos servicios pueden contribuir al mismo objetivo de rendimiento de los servicios.

Ámbito de presentación de los informes

27. Para la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios el ámbito de presentación de los informes de la entidad debe ser el mismo que el usado para los estados financieros.
28. Los indicadores de rendimiento presentados serán los correspondientes a los objetivos de rendimiento de los servicios propios de la entidad controladora. A diferencia de los estados financieros consolidados, que combinan las finanzas de las entidades controladas, la información presentada sobre rendimiento de los servicios por una entidad controladora no es, habitualmente, una combinación de los servicios presentados por sus entidades controladas.

Información anual y periodo sobre el que se informa

29. La información sobre el rendimiento de los servicios debe presentarse al menos anualmente.
30. La información sobre el rendimiento de los servicios debería cubrir el mismo periodo sobre el que se informa que el cubierto por los estados financieros. Sin embargo, una consideración de las necesidades de los usuarios y una evaluación de los costos y beneficios puede indicar que el periodo sobre el que se informa debe ser diferente del cubierto por los estados financieros de la entidad. Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando la información sobre el rendimiento de los servicios presentada por una entidad controladora se basa

en información sobre el rendimiento de los servicios presentada por las entidades controladas que tienen un periodo sobre el que se informa diferente.

31. Los objetivos de rendimiento de los servicios pueden requerir para su logro periodos más largos que un año. Los usuarios necesitarán información sobre el progreso hacia objetivos plurianuales de rendimiento de los servicios. El párrafo 53 aborda el tipo de información del rendimiento de los servicios que puede presentarse para mostrar el progreso anual hacia los objetivos plurianuales de dicho rendimiento.

Principios para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios

32. Una entidad debería presentar información sobre el rendimiento de los servicios que sea útil para los usuarios a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. La presentación debería permitir a los usuarios evaluar la amplitud, eficiencia y eficacia del rendimiento de los servicios de la entidad. Debería ser apropiada a los objetivos de rendimiento de los servicios de la entidad y dejar clara la relación entre dichos objetivos de la entidad y sus logros de rendimiento de los servicios.
33. Cuando se usa en combinación con la información de los estados financieros de una entidad, la información sobre el rendimiento de los servicios debería permitir a los usuarios evaluar las finanzas de la entidad en el contexto de su logro de los objetivos de rendimiento de los servicios y viceversa.
34. La información sobre el rendimiento de los servicios presentada debería tener en cuenta las circunstancias específicas de la entidad, tales como:
 - (a) los servicios que la entidad presta;
 - (b) la naturaleza de la entidad; y,
 - (c) el entorno de regulación en que opera.
35. La presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios debería alcanzar las características cualitativas de la información financiera, mientras se apliquen las restricciones dominantes de la información en los IFPG. [El *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el Marco Conceptual) describe las características cualitativas y las restricciones dominantes.]
36. La agregación o desagregación de la información sobre el rendimiento de los servicios de la entidad debe ser a un nivel que exprese una comprensión significativa de los logros de dicho rendimiento. El nivel de agregación no debe ser tan alto que oculte o ensombrezca el rendimiento, mientras que el nivel de desagregación no debe ser tan bajo que dé lugar a un listado detallado que también ensombrezca el rendimiento y reduzca la comprensibilidad. La información presentada debe ser suficientemente específica como para que las

entidades rindan cuentas a los usuarios sobre el rendimiento de sus servicios, concretamente su actividad con respecto a sus objetivos de rendimiento de los servicios.

37. La comparabilidad con otras entidades puede ser difícil de lograr en el contexto de la información sobre el rendimiento de los servicios puesto que se prestan servicios diversos. Incluso cuando dos entidades proporcionan exactamente el mismo servicio pueden tener objetivos de rendimiento de los servicios diferentes con el resultado de que necesitan presentar indicadores de rendimiento diferentes, no comparables. La comparabilidad inter entidad puede necesitar sopesarse con la relevancia, de forma que los objetivos de rendimiento de los servicios y sus indicadores de rendimiento relacionados se eligen para que sean relevantes para la situación de dicho rendimiento de la entidad. Alternativamente, las necesidades de los usuarios pueden indicar que los indicadores de rendimiento que son comparables con los de otras entidades que prestan los mismos servicios son relevantes para la entidad, y las dos características cualitativas—comparabilidad y relevancia—están alineadas.

Selección de la información sobre el rendimiento de los servicios

Información a mostrar

38. Debe mostrarse la siguiente información:
- (a) objetivos de rendimiento de los servicios;
 - (b) indicadores de rendimiento; y,
 - (c) costos totales de los servicios.
39. Con respecto a los indicadores de rendimiento y los costos totales de los servicios, la entidad debería mostrar:
- (a) información real y prevista para el periodo sobre el que se informa; e
 - (b) información real del periodo anterior al que se informa.
40. Cuando la información sobre el rendimiento de los servicios incluye información que está también en los estados financieros, deben presentarse referencias cruzadas a los estados financieros, de forma que los usuarios puedan evaluar la información en el contexto de la información financiera presentada en los estados financieros.
41. La información fundada en la legislación y documentos de planificación de una entidad (estado del presupuesto, estado de la misión, plan estratégico, acuerdos de financiación, planes corporativos, etc.) ayudará, habitualmente, a identificar los objetivos de rendimiento de los servicios e indicadores de rendimiento que son relevantes para la entidad.

Objetivos de rendimiento de los servicios

42. Cuando cambian los objetivos de rendimiento de los servicios, la información presentada debería reflejar el cambio. Por ejemplo, una entidad podría, inicialmente, tener objetivos de rendimiento de los servicios relacionados con el incremento de los insumos o productos relacionados con sus servicios, y, posteriormente, reenfocar su rendimiento hacia la mejora de la eficiencia o eficacia de los servicios. Ese cambio debe reflejarse en la información del rendimiento de los servicios que presenta la entidad.

Indicadores de rendimiento

43. Se necesita el juicio para determinar el conjunto más adecuado de indicadores de rendimiento a presentar. El principio fundamental es que los indicadores deben seleccionarse sobre la base de su importancia para los usuarios y su utilidad para evaluar los logros de la entidad en términos de sus objetivos de rendimiento de los servicios. Para que los indicadores de rendimiento sean relevantes deberían vincularse directamente a uno o más de los objetivos de rendimiento de los servicios de la entidad. El alineamiento entre los diferentes indicadores presentados—por ejemplo, entre indicadores de rendimiento del insumo, producto o resultado—y los objetivos de rendimiento de los servicios ayuda a los usuarios a evaluar la relación entre recursos y resultados, y cómo la disponibilidad de recursos puede haber influido en el logro de los objetivos de rendimiento de los servicios.
44. Los indicadores de rendimiento presentados deberían permitir a los usuarios evaluar con qué eficiencia y eficacia ha usado la entidad sus recursos para prestar los servicios y lograr sus objetivos de rendimiento de los servicios.
45. Cuando una entidad ha presentado públicamente los indicadores de rendimiento previstos, dichos indicadores presentados, habitualmente, serán congruentes con los publicados anteriormente. Las entidades que publican su información presupuestaria y aplican la NICSP 24 *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros*, deberían considerar la relación entre esa información y la información sobre el rendimiento de los servicios que presentan.
46. Se recomienda que una entidad muestre información sobre sus resultados previstos y sus logros con respecto a esos resultados.
47. Es posible que haya un gran número de indicadores de rendimiento que pueden presentarse para los objetivos de rendimiento de los servicios de una entidad. Para asegurar que la información sea comprensible y para evitar sobrecargar a los usuarios, las entidades, generalmente, necesitarán identificar solo unos pocos indicadores de rendimiento claves que mejor satisfagan los objetivos de la información financiera.

48. Los indicadores de rendimiento que implican cuantificación deben poder medirse con fiabilidad. Cuando los indicadores de rendimiento pueden generarse por un sistema que procesa transacciones, el uso de este sistema apoyará la verificabilidad y oportunidad de la información presentada.
49. Al seleccionar los indicadores de rendimiento las entidades deberían asegurarse de que los indicadores presentados proporcionarán una descripción fielmente representativa del logro de los objetivos de rendimiento de los servicios. Puede haber un equilibrio entre aspectos diferentes del rendimiento de los servicios, tales como que un aspecto mejore y otro se deteriore. La información presentada debe ser neutral. Las entidades deberían evitar cualquier tendencia a presentar indicadores de rendimiento que estén sesgados hacia la presentación de resultados positivos. Esto ayuda a asegurar que las características cualitativas se cumplen y los usuarios pueden confiar en que los indicadores de rendimiento representan fielmente el rendimiento de los servicios de la entidad.
50. La facilidad de medición es probable que sea una consideración al seleccionar indicadores de rendimiento, pero debe ser secundaria a las necesidades de los usuarios. Los indicadores de rendimiento presentados no deberían poner demasiado énfasis en las dimensiones fácilmente medibles.
51. En algunas situaciones debe presentarse una descripción cualitativa (también denominada descripción narrativa) como un indicador de rendimiento. Este podría ser el caso cuando los logros de rendimiento de los servicios no pueden reducirse a un pequeño conjunto de medidas cuantitativas o cualitativas porque el servicio:
 - (a) es complejo;
 - (b) implica factores interrelacionados; e
 - (c) implica un gran número de indicadores posibles diferentes de éxito o progreso, todos los cuales implican juicio sobre su importancia relativa.
52. La información presentada sobre un servicio concreto puede incluir uno más tipos diferentes de indicadores de rendimiento; medidas cuantitativas, medidas cualitativas o descripciones cualitativas.

Objetivos de rendimiento de los servicios plurianuales e indicadores de rendimiento

53. El marco temporal ampliado de los objetivos de rendimiento de los servicios plurianuales no debe disuadir de presentar objetivos plurianuales y de revelar información sobre el progreso hacia su logro, aunque pueda necesitarse desarrollar formas de presentar el progreso en términos de costo-eficacia. En el corto plazo puede ser posible presentar medidas alternativas o sustitutivas que indiquen el progreso hacia el logro de los objetivos de rendimiento de los servicios, con el límite de la información disponible sobre el logro del objetivo plurianual de rendimiento de los servicios. Por ejemplo, cuando una

entidad establece ambos productos anuales y a más largo plazo, resultados plurianuales para una o más áreas de servicios, puede ser posible utilizar la información anual sobre los productos como un indicador de progreso hacia el logro de los resultados, con resultados reales presentados con menos frecuencia.

Costos totales de los servicios e información de costos desagregada

54. Además de mostrar los costos totales de los servicios, una entidad puede también optar por presentar información de costos desagregada. La información de costos desagregada podría, por ejemplo, ser costos relacionados con los objetivos de rendimiento de servicios individuales, resultados, áreas de servicio, servicios individuales, los costos de los productos, o costos relacionados con insumos concretos. La evaluación de los usuarios de la eficiencia puede apoyarse a través de la provisión de costos relacionados con productos o resultados.

Rendimiento de los servicios real y previsto

55. La información del rendimiento de los servicios real y previsto debe presentarse de forma congruente, de forma que se faciliten las evaluaciones de los usuarios de la eficacia. Siempre que sea posible, las entidades deberían presentar los mismos indicadores de rendimiento, con la misma metodología y parámetros para su cálculo, como se estableció antes del comienzo del periodo sobre el que se informa. Esto permite a los usuarios comparar el rendimiento real con el previsto al final del periodo sobre el que se informa.
56. La congruencia de los indicadores de rendimiento a lo largo de los años facilita el análisis de tendencias a largo plazo. Pero esta congruencia no debe aplicarse a costa de:
- (a) la mejora de la calidad de los indicadores de rendimiento; u,
 - (b) la alineación de los indicadores con expectativas de cambio de los interesados.
57. Una entidad puede necesitar abordar la cuestión de cómo presentar los cambios en el rendimiento de los servicios previsto que tuvieron lugar durante el periodo de presentación. Esta situación puede surgir, por ejemplo, cuando los interesados revisan sus expectativas de rendimiento de los servicios durante el periodo sobre el que se informa, dando lugar a una modificación de dichos objetivos. Los objetivos de rendimiento de los servicios pueden cambiar también como consecuencia de una combinación en el sector público, cuando la rendición de cuentas sobre los servicios se transfiere de una entidad a otra o la presentación necesita hacerse sobre servicios anteriormente prestados por dos entidades diferentes y ahora se prestan por una sola entidad fusionada. En estas situaciones, podría ser posible para la entidad presentar información sobre los objetivos originales y revisados de rendimiento de los

servicios. La razón y el impacto de estos cambios podría describirse de forma narrativa en el análisis y comentario, de forma que los usuarios tengan la información que necesitan para comprender las razones de las discrepancias entre los objetivos de rendimiento de los servicios al comienzo del periodo sobre el que se informa y los logros reales, mientras que comprenden también el grado de logro real frente a los objetivos revisados de rendimiento de los servicios más actualizados.

Información para Revelar

58. Se necesita el juicio para decidir qué información debe revelarse de forma que los usuarios:
- (a) comprendan la base de la información sobre el rendimiento de los servicios mostrada; y,
 - (b) reciban una visión global concisa del rendimiento de los servicios de la entidad, que destaque las principales cuestiones relevantes para su evaluación de dicho rendimiento.

Bases de la información sobre el rendimiento de los servicios mostrada

59. Una entidad debería revelar información suficiente sobre la base de la información sobre el rendimiento de los servicios mostrada para permitir que los usuarios evalúen si la información sobre los objetivos de rendimiento de los servicios, indicadores de rendimiento y costos totales alcanza las características cualitativas de la información financiera.
60. Una entidad debería revelar información sobre las fuentes de información sobre el rendimiento de los servicios mostrada.
61. Debe revelarse la siguiente información:
- (a) Una explicación de los objetivos de rendimiento de los servicios mostrada, que describa la forma en que dichos objetivos se han establecido, la necesidad de lograrlos y las relaciones entre los objetivos de rendimiento de los servicios y:
 - (i) los indicadores de rendimiento mostrados; y
 - (ii) los objetivos globales de la entidad.
 - (b) Una explicación de las relaciones entre los indicadores de rendimiento relacionados. (Por ejemplo, información sobre la medida de la vinculación entre indicadores de insumos, productos o resultados, cuando los insumos y productos contribuyen al logro de un resultado concreto.)
 - (c) Una explicación de la base para agregar la información (o desagregación), que aborda el nivel del detalle presentado.

Información desagregada sobre costos

62. Si una entidad opta por presentar información desagregada sobre costos, entonces, debe revelarse la base para la determinación de los costos.
63. La información sobre la determinación de los costos incluye información tal como:
 - (a) políticas de asignación de costos;
 - (b) el tratamiento de los gastos directos e indirectos relacionados con el servicio; o
 - (c) una conciliación o una comparación entre los costos de los servicios presentados y gastos totales.

Información a revelar de la entidad controladora

64. Cuando una entidad controladora informa sobre servicios prestados por sus entidades controladas, debe revelar información que explique el papel y las responsabilidades respectivas sobre el rendimiento de los servicios dentro de la entidad económica.

Información a revelar cuando los periodos sobre los que se informa son diferentes

65. Cuando la información sobre el rendimiento de los servicios cubre un periodo sobre el que se informa diferente del de los estados financieros de la entidad, debe revelarse la siguiente información:
 - (a) el hecho de que el periodo sobre el que se informa no es el mismo que el de los estados financieros;
 - (b) por qué existe una diferencia; y,
 - (c) si la información financiera está incluida en el informe de rendimiento de los servicios,
 - (i) el periodo sobre el que se informa de los estados financieros desde el cual se ha obtenido la información, junto con la información para facilitar el acceso a los estados financieros; o
 - (ii) la fuente de la información financiera presentada, si dicha información no se ha obtenido de los estados financieros de la entidad, junto con información para facilitar el acceso a esa fuente.
66. Cuando el periodo sobre el que se informa sobre algunos servicios es diferente al informe del periodo sobre el que se informa del informe de rendimiento de los servicios de la entidad, debe considerarse revelar la información siguiente:
 - (a) los servicios afectados,
 - (b) los periodos de presentación aplicables, y

- (c) una explicación de las diferencias.

Información a revelar cuando se separa de los estados financieros

67. Los párrafos 72 a 75 siguientes abordan la localización de la información sobre el rendimiento de los servicios en los IFPG. Cuando la información sobre el rendimiento de los servicios se presenta por separado de los IFPG que incluyen los estados financieros, debe presentarse la siguiente información:
- (a) el nombre de la entidad;
 - (b) cuando la entidad es una entidad controladora, una descripción del grupo de entidades controladas por la entidad que informa;
 - (c) cuando se trate de una entidad controlada, la identidad de la entidad controladora;
 - (d) la fecha de presentación y el periodo sobre el que se informa cubierto por la información sobre el rendimiento de los servicios;
 - (e) los estados financieros con los que se relaciona la información sobre el rendimiento de los servicios y la información necesaria para que los usuarios localicen los estados financieros;
 - (f) la moneda de presentación, tal y como se define en la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*; y,
 - (g) el grado de redondeo usado.
68. Cuando la información sobre el rendimiento de los servicios se presenta en los IFPG que incluye los estados financieros, las NICSP aplicables establecen que debe presentarse esta información:

Análisis y comentario en forma de descripción narrativa

69. La entidad debería revelar el análisis y comentario en forma de descripción narrativa sobre la información sobre el rendimiento de los servicios. El análisis y comentario en forma de descripción narrativa complementa la información mostrada sobre el rendimiento de los servicios para permitir a los usuarios comprender mejor la entidad sobre:
- (a) Aspectos del rendimiento de los servicios que la entidad considera que deben destacarse; y
 - (b) factores que afectaron a los logros de rendimiento de los servicios durante el periodo sobre el que se informa.
70. El análisis y comentario en forma de descripción narrativa deberían proporcionar una visión global concisa del rendimiento de los servicios de la entidad que:

- (a) analiza el grado en el que se han cumplido los objetivos de rendimiento de los servicios;
 - (b) proporciona explicaciones equilibradas de la información mostrada, la cual cubre los aspectos positivos y negativos del rendimiento de los servicios de la entidad; y
 - (c) facilita las evaluaciones de los usuarios de la eficiencia y eficacia del rendimiento de los servicios de la entidad.
71. Los ejemplos de implementación que acompañan la GPR ilustran los tipos de información que podrían incluirse en el análisis y comentario narrativos.

Localización de la información sobre el rendimiento de los servicios

72. Una entidad puede presentar la información sobre el rendimiento de los servicios:
- (a) como parte de los IFPG que incluye los estados financieros; u,
 - (b) en un IFPG publicado por separado.
73. Los factores siguientes deben considerarse al tomar esta decisión:
- (a) la medida en la que la información sobre el rendimiento de los servicios necesita revisarse dentro del contexto de la información de los estados financieros, incluyendo información sobre las comparaciones del presupuesto con lo real;
 - (b) si se mejoran o no las necesidades de los usuarios y las características cualitativas en el caso de que se incluya información sobre el rendimiento de los servicios en los mismos IFPG como los estados financieros o en un IFPG separado;
 - (c) La aplicación de las restricciones dominantes sobre la información, incluyendo si los beneficios de incluir la información en el mismo IFPG como los estados financieros justifican los costos adicionales (si los hay) involucrados; y,
 - (d) los requerimientos específicos de la jurisdicción que podrían especificar que esa información del rendimiento de los servicios deben localizarse en el mismo IFPG que la de los estados financieros o en un IFPG separado.
74. Con respecto al punto (a) del párrafo 73 anterior, un factor importante en esta decisión es probable que sea si el principal objetivo de proporcionar la información sobre el rendimiento de los servicios es:
- (a) informar de las evaluaciones sobre las decisiones de asignación de recursos para la provisión de servicios, en cuyo caso es probable que

sea importante asociar la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios con los estados financieros que se comparan con las asignaciones del presupuesto; o

- (b) informar sobre las evaluaciones sobre decisiones políticas o estratégicas, en cuyo caso existe la probabilidad de que sea de importancia para asociar la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios con información sobre políticas o estrategias.

75. Cuando una entidad opta por presentar su información sobre el rendimiento de los servicios en un IFPG separado de los estados financieros, el IFPG separado debe emitirse de forma oportuna, lo que se demostrará, habitualmente, a través de su emisión al mismo tiempo que los estados financieros, o si no es al mismo tiempo, muy cerca de la emisión de los estados financieros.

Organización de la información sobre el rendimiento de los servicios

76. La organización de la información sobre el rendimiento de los servicios dentro de un IFPG debería permitir a los usuarios:
- (a) comprender el rendimiento de los servicios de una entidad, incluyendo su logro de los objetivos de rendimiento de los servicios;
 - (b) evaluar la eficiencia y eficacia de los servicios de la entidad; y
 - (c) usar la información sobre el rendimiento de los servicios a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.
77. La información sobre el rendimiento de los servicios debe organizarse, de forma que las conexiones estén claras entre la información mostrada y:
- (a) la información a revelar sobre la base de la información mostrada; y
 - (b) el análisis y comentario en forma de descripción narrativa.
78. Una forma de organizar la información sobre el rendimiento de los servicios es en un "estado de rendimiento de los servicios", que implique la organización de la información en forma de una tabla o de un estado. Un estado de rendimiento de los servicios puede apoyar la comprensibilidad y comparabilidad cuando los indicadores de rendimiento presentados son medidas cuantitativas o medidas cualitativas presentadas sobre servicios múltiples.
79. Cuando la información sobre el rendimiento de los servicios se presenta a través de estudios del caso o en forma de descripción narrativa, es improbable que sea apropiado un enfoque en forma de tabla. En algunos casos, será apropiada una mezcla de estudios del caso y una o más tablas o estados.

80. Las entidades podrían usar niveles de presentación para lograr un equilibrio entre ser:
- (a) suficientemente concisa para que sea comprensible; y,
 - (b) suficientemente detallada con respecto a los múltiples aspectos relacionados con cada objetivo de rendimiento de los servicios.
81. El uso de varios niveles de presentación permite mostrar información concisa en niveles más altos, y mostrar o revelar una cobertura más detallada a niveles más bajos, donde las áreas de servicio, por ejemplo, podrían desagregarse en dos o más servicios individuales.
82. La NICSP 18 *Información Financiera por Segmentos* se aplica a la identificación de los segmentos de las entidades. Describe los segmentos de los servicios e identifica los factores que deben considerarse al agrupar servicios en segmento a efectos de la información financiera.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la GPR 3, pero no son parte de la misma.

Antecedentes

Iniciación del proyecto, documento de consulta y decisión para desarrollar guías

FC1. El proyecto del IPSASB sobre presentación de información sobre el rendimiento de los servicios comenzó con una revisión de las normas nacionales, guías y requerimientos de regulación para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios (o su equivalente) de las jurisdicciones nacionales seleccionadas, las Naciones Unidas y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Ninguna jurisdicción tiene marcos de presentación del rendimiento de los servicios idénticos, pero existen similitudes en la información sobre el rendimiento de los servicios que se presenta. La consideración de estas similitudes y de los términos comúnmente usados proporcionaron la base del Documento de consulta (DC), Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios; emitido en 2011. El DC propuso un marco basado en principios para la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios y una terminología estándar.

Desarrollo de una Guía de Prácticas Recomendadas

FC2. En 2013, el IPSASB decidió abordar, en ese momento, a través del desarrollo de una Guía de Prácticas Recomendadas (GPR), la elaboración de información adicional a la incluida en los estados financieros. Por ello, se desarrolló un proyecto de GPR, el PGPR 54 Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios, para la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios. Esta GPR se basa en el marco de presentación del rendimiento de los servicios desarrollado por el DC, revisado por las decisiones del IPSASB durante su revisión de las respuestas al DC y su revisión posterior de las respuestas al PGPR 54. Esta GPR está respaldada por el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público (el Marco Conceptual).

Enfoque global de la GPR—Guías sobre decisiones y características mínimas

- FC3. Durante el desarrollo de esta GPR, el IPSASB consideró si su enfoque global debería orientarse a:
- (a) establecer las características mínimas de la información sobre el rendimiento de los servicios, de forma congruente con el papel de una GPR que proporciona guías sobre buenas prácticas y requerimientos; o
 - (b) proporcionar un marco que identifique las decisiones que los preparadores necesitan tomar y guías sobre esas decisiones, de forma

congruente con el enfoque del marco del DC y la función de una GPR como guía.

- FC4. Dada la diversidad de servicios y contexto de presentación, el IPSASB decidió que la GPR no debería pretender estandarizar la presentación del rendimiento de los servicios, sino centrarse en la consecución de principios. Al mismo tiempo, el tipo básico de información sobre el rendimiento de los servicios que debe presentarse. Este enfoque se decidió sobre la base de que se necesitan guías sobre qué tipo de información debe presentarse y es posible identificar amplias categorías de información—por ejemplo, información sobre los objetivos de rendimiento de los servicios—que son aplicables a todas las entidades que presentan información sobre el rendimiento de los servicios.
- FC5. En el desarrollo una GPR para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios, el IPSASB reconoció el reto de desarrollar guías que fueran útiles al aplicarse a servicios diversos, objetivos de rendimiento de los servicios diferentes y contextos distintos de rendición de cuentas y toma de decisiones en todo el mundo. Por su parte, la calidad de la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios depende en parte de la medida en que se cumplan las necesidades de información concretas que surgen de los servicios proporcionados y del contexto de su provisión. Por ejemplo, un informe que cuenta la historia de factores que influyen en el progreso hacia objetivos fundamentales puede verse de forma bastante diferente que un informe que proporciona una contabilización de servicios prestados con los recursos proporcionados. El IPSASB consideró estos temas y era de la opinión de que sería más útil desarrollar una GPR que identifique las decisiones que los preparadores necesitarán tomar, y después proporcionar guías sobre la forma en que estas decisiones deben tomarse, en lugar de una GPR que establezca normas mínimas.
- FC6. La opinión del IPSASB es que los principios aplicables para presentar información sobre el rendimiento de los servicios proporcionan guías útiles, sin pretender establecer requerimientos globales que pueden no ser apropiados para la variedad de servicios y contextos diferentes de prestación de servicios distintos que existen globalmente. La información sobre el rendimiento de los servicios es un área en desarrollo, lo que significa que la GPR no debe ser demasiado normativa.
- FC7. Algunos de los que respondieron al Proyecto de GPR estaban preocupados por una contradicción aparente entre las GPR como pronunciamientos que no establecen requerimientos y el párrafo 5 del PGPR, que señalaba que el cumplimiento con la GPR implica el cumplimiento con todos sus requerimientos. El IPSASB decidió que la frase "cumplimiento con los requerimientos" de este párrafo debe sustituirse por "cumplimiento con los principios". La base para esto es doble. Primero, la GPR establece principios

que las entidades usan después para guiar sus decisiones sobre la información del rendimiento de los servicios que presentan. Segundo, mientras que el párrafo todavía usa la idea de "cumplimiento", el IPSASB considera que esto es congruente con el papel de la GPR como una guía recomendada. La naturaleza de una GPR como una guía se establece por la asignación a las entidades que no siguen una GPR concreta—en su totalidad— sin impactar negativamente en el cumplimiento de las NICSP por parte de la entidad. Los preparadores (o jurisdicciones) pueden optar por aplicar parte de la GPR y, por ejemplo, ir progresivamente hacia el cumplimiento completo, en cuyo momento puede afirmarse el cumplimiento. No obstante, el contenido específico de una GPR implica un conjunto de principios para establecer buenas prácticas. Una GPR puede también, dependiendo del tema abordado, implica más flexibilidad de aplicación que en el caso de una NICSP. Este es el caso de esta GPR que incluye opciones para la presentación y utiliza los principios para guiar las decisiones de los preparadores sobre qué información presentar.

Alcance

- FC8. Cuando se emitió esta GPR, el IPSASB consideró si la GPR debería aplicarse a [Empresas Públicas (EP)] (el término entre corchetes ya no se usa tras la emisión de La Aplicabilidad de las NICSP de abril de 2016). Aun reconociendo que las EP proporcionan servicios y pueden presentar información sobre el rendimiento de dichos servicios, la IPSASB decidió que esta GPR debería aplicarse a todas las entidades del sector público distintas de las EP. Cuando se emitió esta GPR, esto era congruente con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, que señalaba que el IPSASB desarrollaba normas contables y otras publicaciones para usar por las entidades del sector público distinta de las EP. Esta exclusión del alcance no debe interpretarse como que supone que la guía no podría aplicarse por las EP o que existe alguna barrera para que las EP apliquen esta guía.
- FC9. Para alcanzar esta conclusión el IPSAB destacó que cuando una entidad controladora presenta información sobre el rendimiento de los servicios de acuerdo con las recomendaciones de esta GPR, se puede proporcionar información sobre los servicios proporcionados por una o más EP controladas. Aunque la información propia de la EP no quedaba dentro de esta GPR, el IPSASB decidió que la información presentada por la entidad controladora—sobre los servicios de las EP—necesita seguir los requerimientos de la GPR, si la entidad controladora iba a afirmar el cumplimiento con la GPR.
- FC10. El IPSASB consideró si esta GPR debería aplicarse a las entidades en las jurisdicciones nacionales que ya tienen amplios requerimientos para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios para sus entidades del sector público—requerimientos que pueden ampliarse más allá del enfoque de principios a la información que se establece en la GPR. La

opinión del IPSASB es que, en estas circunstancias, la entidad necesitará asegurar que se cumplen los requerimientos jurisdiccionales. Aunque el GPR no establece requerimientos detallados integrales y específicos, esto no representa una recomendación para presentar menos que lo ya ha presentado según los requerimientos nacionales u otros, ni se ve como en conflicto con información más amplia. Los párrafos 6 y 7 de la GPR abordan la relación entre la GPR y los requerimientos jurisdiccionales para la información sobre el rendimiento de los servicios, explicando que la GPR no impide la presentación de información adicional y los requerimientos jurisdiccionales más amplios se aplicarían además de la guías de la GPR. El IPSASB concluyó que la GPR aborda adecuadamente esta cuestión y la GPR se debe poder aplicar a entidades en jurisdicciones en las que ya existen requerimientos más amplios de presentación de información sobre el rendimiento de los servicios.

Definiciones de términos

- FC11. Para alcanzar esta opinión sobre la necesidad de estandarizar la terminología sobre el rendimiento de los servicios, el IPSASB destacó que aunque las entidades usan alguna terminología de forma congruente, muchas no han definido parte o todos los términos que utilizan. Más aún, los mismos términos, en ocasiones, tienen significado diferente en distintas jurisdicciones. Sobre esta base, el IPSASB concluyó que era necesaria una terminología estandarizada sobre el rendimiento de los servicios para apoyar la comprensibilidad y comparabilidad de la información sobre el rendimiento de los servicios presentada por las entidades en los IFPG.
- FC12. El IPSASB desarrolló las definiciones de términos de la GPR, basándolas, tanto como sea posible, en términos ya usados en jurisdicciones con un enfoque explícito y bien fundamentado y con una amplia experiencia para la presentación del rendimiento de los servicios.
- FC13. Durante la revisión de las respuestas al DC y al PGPR y durante el desarrollo posterior de la GPR, el IPSASB revisó la definición de un indicador de eficacia. La definición del DC era: "Indicadores de eficacia son medidas de la relación entre productos y resultados". Esto supone que la relación entre productos y resultados es relativamente simple de medir. Después de consideraciones adicionales, el IPSASB tomó en cuenta que la relación entre productos y resultados es probable que, en muchas situaciones, sea más compleja que la simple relación que sustenta la definición original. Además, el IPSASB consideró que la eficacia se comprende mejor como el grado en que una entidad tiene éxito en lograr sus objetivos de rendimiento de los servicios. Sobre esta base, el IPSASB decidió que los indicadores de eficacia muestran la medida en que una entidad ha logrado sus objetivos de rendimiento de los servicios
- FC14. Durante el desarrollo del DC y el PGPR 54 y la revisión posterior de las respuestas al PGPR 54, el IPSASB consideró si incluir "indicadores

económicos" en el conjunto de términos definidos de la GPR. Los miembros del IPSASB decidieron excluir los indicadores económicos porque el término es confuso e innecesario dados los otros términos definidos en la GPR. Los "indicadores económicos" no representan algo adicional a las ideas transmitidas por los insumos o la eficiencia, para las cuales la GPR establece definiciones claras. El IPSASB destacó que el enfoque de la GPR para seleccionar la información sobre el rendimiento de los servicios permite a las jurisdicciones evaluar la "economía", cualquiera que sea el significado que una jurisdicción nacional concreta asigne a esa palabra. Por ejemplo, la GPR apoya la presentación de la información sobre costos, sobre otros insumos, y sobre la eficiencia.

FC15. Economía es un término comúnmente usado en el contexto de la información sobre el rendimiento de los servicios. Sin embargo, jurisdicciones diferentes tienen distintos significados para economía. Para algunas jurisdicciones economía significa costos de la prestación de servicios sin referencia al impacto sobre la cantidad o calidad de los servicios prestados. Otras jurisdicciones consideran que esta primera visión no es realmente económica y que usar "economía" para describir situaciones en las que se reducen los costos, pero la cantidad o calidad del servicio se ve afectado negativamente podría confundir a los usuarios de los IFPG. Una segunda opinión de economía es que solo se logra si la prestación del servicio se mantiene o mejora, cuando se reducen los costos u otros insumos. Esta segunda visión de economía encaja en la definición de eficiencia de la GPR. Realmente, existe un tercer grupo de jurisdicciones nacionales que no usan el término "economía" sobre la base de que el término puede ser confuso y equipararse con eficiencia. Por ello, la GPR no define "indicadores de economía" y no usa el término "economía".

Entidad que Informa

FC16. La información sobre el rendimiento de los servicios debería apoyar a los usuarios de los IFPG, en la medida en que contribuyen a la rendición de cuentas de su prestación de servicios y uso de recursos y toma de decisiones que afectan a esa entidad. Sobre esa base una mayoría del IPSASB consideró que debe prepararse información sobre el rendimiento de los servicios para la misma entidad que informa que para los estados financieros. Para ser congruente con la cobertura de la PGR 1 y 2 (véase el párrafo 14 de la GPR 1 y el párrafo 4 de la GPR 2) la redacción de la GPR 3 se centra en el "límite de la información" más que en la entidad que informa. Para alcanzar esta conclusión, el IPSASB también destacó que la GPR de la rendición de cuentas y de toma de decisiones no está diseñada para aplicarse a las cadenas de abastecimiento, redes u otras combinaciones de entidades individuales que pueden influir en las demás, pero no tener la capacidad de control.

FC17. Algunos de los que respondieron al PGPR sugirieron que la GPR debería también proporcionar guías sobre la información de programas o políticas que involucran a un grupo de entidades que no están bajo control común, es decir, información transversal. El IPSASB reconoció que existe un equilibrio entre la información sobre el rendimiento de los servicios que aplica el mismo límite de la entidad que informa como para los estados financieros y límites flexibles que posibilitan la información transversal. Centrarse en la misma entidad que informa que para los estados financieros que tiene el beneficio de seguir las líneas de control y apoyar la rendición de cuentas centrada en la organización, mientras que también facilita la recopilación de información sobre el rendimiento de los servicios y la integración de dicha información con la información financiera en los estados financieros de la entidad. Sin embargo, existen casos en los que ninguna entidad de forma independiente rinde cuentas sobre un programa o política y requerir información transversal, alineada con el programa o política, proporcionaría información que explique mejor el rendimiento de los servicios relacionados con ese programa o política. El IPSASB consideró ampliar el alcance de la GPR para incluir también guías de información transversal sobre "programas" o "conjuntos de actividades que contribuyan a los mismos resultados". El IPSASB decidió que la GPR debería seguir centrándose en la misma información de la entidad que la de los estados financieros. Esto no impide que jurisdicciones nacionales adapten los principios de la GPR y guías para la aplicación a la información transversal.

FC18. El IPSASB consideró las preocupaciones de los que respondieron al DC y al PGPR sobre que se requiera a las entidades controladoras informar sobre todos los servicios proporcionados por las entidades controladas. Eso podría tener como resultado que esa información pasase a ser demasiado detallada y extensa para cumplir las características cualitativas y de apoyo a las evaluaciones de los usuarios de la rendición de cuentas y toma de decisiones. El IPSASB decidió incluir explicaciones adicionales en la GPR para abordar esta preocupación. Sobre esta base la GPR señala que las entidades controladoras deberían informar sobre sus propios objetivos de rendimiento de los servicios en lugar de pretender agregar todos los servicios proporcionados por las entidades controladas.

Información anual y periodo sobre el que se informa

FC19. El IPSASB consideró si la información sobre el rendimiento de los servicios debe presentarse anualmente, cuando los objetivos de rendimiento de los servicios, expresados o no en resultados, productos o insumos, pueden requerir para lograrlos periodos más largos de un año. La mayoría de los miembros del IPSASB consideró que la información sobre el rendimiento de los servicios debe presentarse anualmente, porque esto es importante para asegurar que los usuarios tienen la información que necesitan a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. Para abordar la existencia de

objetivos de rendimiento de los servicios plurianuales, el IPSASB decidió que la GPR podría recomendar que las entidades revelen información sobre su progreso hacia los objetivos de rendimiento de los servicios plurianuales. El IPSASB destacó que las respuestas al PGPR indicaron, generalmente, un fuerte apoyo a la información anual. El IPSASB confirmó que la información sobre el rendimiento de los servicios debe presentarse anualmente y usar el mismo periodo sobre el que se informa que los estados financieros, a menos que las necesidades de los usuarios requieran un periodo diferente.

Posibilidad de informar con mayor frecuencia

FC20. Algunos de los que respondieron al PGPR estaban preocupados porque no permitía que las entidades informasen con mayor frecuencia que la anual. El IPSASB estuvo de acuerdo con quienes respondieron que argumentaban en favor de la posibilidad de informar con mayor frecuencia, destacando que esto es probable que incrementase la transparencia y la rendición de cuentas. Como señalaron quienes respondieron, informar con mayor frecuencia también puede animar el "diálogo de la gerencia entre todos los involucrados en la evaluación de la misión de las políticas públicas y mejora del proceso de gestión incrementando la rendición de cuentas del gestor público." El IPSASB decidió usar la frase "debe presentarse al menos anualmente", que permite informar con mayor frecuencia y es la misma frase que la utilizada en la NICSP 1 Presentación de Estados Financieros, para abordar la frecuencia de la información.

Información sobre los objetivos de rendimiento plurianuales

FC21. El IPSASB consideró las preocupaciones planteadas por algunos de los que respondieron al PGPR de que la información anual podría tener consecuencias negativas con respecto a la información sobre el resultado, incluyendo la posibilidad de que la información anual podría tener el efecto no intencionado de reducir la amplitud con que las entidades informan sobre los resultados. El IPSASB destacó que para algunos resultados, las mediciones anuales son muy costosas y el cambio medible que muestre el progreso hacia el logro de los resultados no aparecerá en dos o más años. Una de las personas que respondieron destacó que la información anual en estos casos podría, incluso, ser equívoca. Este problema no está restringido a los objetivos de rendimiento de los servicios centrados en resultados, sino que puede también ocurrir en la información sobre productos e insumos. Para abordar esta preocupación, la GPR incluye de forma explícita una cobertura sobre el uso de medidas sustitutivas y proporciona la posibilidad de que las entidades informen sobre productos e insumos a medida que se evidencie progreso hacia el logro de los resultados u otros tipos de objetivos de rendimiento de los servicios plurianuales.

Información sobre el rendimiento de los servicios emitida al mismo tiempo que los estados financieros

FC22. El IPSASB consideró si la GPR debería señalar que la información sobre el rendimiento de los servicios debe emitirse al mismo tiempo que los estados financieros. El IPSASB destacó que esa emisión al mismo tiempo que los estados financieros contribuye a la oportunidad, pero puede ser muy difícil lograrse para algunas entidades. El IPSASB decidió que, aunque reconoce que es deseable que se presente el rendimiento de los servicios al mismo tiempo que los estados financieros, la GPR no debería señalar que esto es necesario.

Entidad controladora y entidades controladas con un periodo de presentación diferente

FC23. El IPSASB consideró situaciones en las que una entidad controladora incluye información sobre servicios que se proporcionan por entidades controladas con un periodo sobre el que se informa diferente del de la entidad controladora. Idealmente, toda la información presentada sobre el rendimiento de los servicios debería cubrir el mismo periodo sobre el que se informa. Sin embargo, existen situaciones en las que los beneficios de alinear la información con el periodo sobre el que se informa de la entidad controladora no compensan los costos que conlleva. Por ejemplo, algunas entidades del sector público proporcionan información sobre el rendimiento de los servicios a donantes que requieren un periodo sobre el que se informa diferente del de los estados financieros de las entidades. Los costos adicionales de preparar los informes sobre el rendimiento de los servicios para cada periodo sobre el que informa (donantes y estados financieros) puede no justificar los beneficios. Sobre esta base el IPSASB decidió que la GPR debería reconocer la posibilidad de que parte de la información sobre el rendimiento de los servicios presentada pueda ser para un periodo sobre el que se informa distinto y abordar esto a través de información a revelar adicional.

Dos enfoques para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios

FC24. Al desarrollar esta GPR, el IPSASB reconoció que existen enfoques diferentes para presentar la información sobre el rendimiento de los servicios, incluyendo enfoques que se centran más en el producto y otros que lo hacen en el resultado. Un enfoque más centrado en los productos presenta información sobre los servicios proporcionados. Este tipo de información está orientado hacia los proveedores de recursos y pretende principalmente informar sobre los servicios recibidos por los recursos proporcionados y si los mismos se han usado de forma eficiente, aunque existe la posibilidad de ampliar el objetivo para incluir información sobre los resultados. Un enfoque más centrado en resultados, relata la historia sobre el rendimiento, que, generalmente, informa sobre el logro de los resultados, aunque existe la posibilidad de relacionar retrospectivamente esta historia del rendimiento de

nuevo con los costos de los servicios. La información presentada explica lo bien que la entidad lo está haciendo en términos del logro de sus objetivos, cuando esos objetivos se describen en términos de resultados.

FC25. El IPSASB consideró si la GPR debería incluir guías específicamente diseñadas para cada enfoque, pero decidió en contra de esto sobre la base de que el centrarse la GPR en el logro de los objetivos puede aplicarse a cualquier enfoque. Permitir que las entidades ajusten específicamente sus informes a sus objetivos significa que las entidades o jurisdicciones no necesitan encajar su enfoque individual en un enfoque centrado en productos o un enfoque centrado en resultados para aplicar la GPR. Esto significa que el contenido de la GPR será útil para una variedad de entidades que apliquen enfoques diferentes. Los objetivos de rendimiento de los servicios de las entidades pueden, incluso, relacionarse con los insumos, cuando su presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios se encuentra en una etapa preliminar. Sin embargo, el ideal al que las entidades deberían aspirar a largo plazo es presentar la información sobre el rendimiento de los servicios que informa de forma integral sobre resultados y productos, junto con información que permite evaluar la eficiencia y eficacia. Esto es congruente con la opinión del IPSASB analizada más adelante, de que los indicadores de rendimiento presentados deberían formar un sistema holístico tal que comuniquen una visión integrada y congruente del rendimiento de los servicios de la entidad.

Principios para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios

FC26. La GPR establece principios aplicables a la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios, lo que incluye principios aplicables a las decisiones sobre la selección, localización y organización de la información. La GPR identifica factores que deben considerarse al tomar decisiones de presentación y, generalmente, propone información que debe considerarse para la presentación, a la luz de esos principios en lugar de establecer una lista amplia de requerimientos de información. Este enfoque basado en principios es congruente con las decisiones del IPSASB sobre el enfoque global de la GPR, desarrollado durante la fase de consulta y adicionalmente considerada durante el desarrollo del PGPR y la revisión del IPSASB de las respuestas al mismo. Aunque la GPR identifica el tipo de información que todas las entidades deberían presentar, no establece un conjunto amplio de información. El IPSASB ha mantenido los principios propuestos en que se basa el enfoque del DC y los expuso en el PGPR sobre la base de que el enfoque basado en principios:

- (a) permite a las entidades la flexibilidad que necesitan para presentar información sobre el rendimiento de los servicios que sea relevante y

apropiada para sus objetivos de rendimiento de los servicios y satisfaga las necesidades de los usuarios de la información;

- (b) reduce el riesgo de "sobrecarga de información a revelar", que debilita la medida en que un informe sobre el rendimiento de los servicios satisface las necesidades de los usuarios y no logra las características cualitativas o proporciona beneficios por encima de los costos; y
- (c) requiere que las entidades apliquen principios que darán lugar a la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios que necesitan los usuarios a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.

FC27. El IPSASB determinó que los principios clave para la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios deben basarse en las necesidades de los usuarios que dicha información debería satisfacer, según se estableció mediante la consulta y con referencia a la experiencia de las jurisdicciones diferentes. Los principios son congruentes con el Marco Conceptual y han involucrado la aplicación de éste a la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios.

Presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios

Dimensiones y componentes de la información sobre el rendimiento de los servicios del Documento de Consulta

FC28. El DC explicó que existen cuatro dimensiones del rendimiento de los servicios sobre los que debe presentarse información. Las cuatro dimensiones—por qué, qué, cómo y cuándo—se relacionan con:

- (a) objetivos de rendimiento de los servicios;
- (b) indicadores de rendimiento;
- (c) comparación entre el rendimiento real y el previsto; y
- (d) las series temporales que permiten a los usuarios evaluar cambios en la provisión de servicios a lo largo del tiempo o progreso hacia un objetivo plurianual de la entidad.

FC29. La cobertura de la GPR de selección de información aborda estas cuatro dimensiones cuando establece que una entidad debería presentar:

- (a) información sobre los objetivos de rendimiento de los servicios de una entidad, incluyendo la necesidad o exigencia de lograr estos objetivos (la dimensión del "por qué");
- (b) indicadores de rendimiento para mostrar los logros con respecto a los objetivos de rendimiento de los servicios (la dimensión del "qué");

- (c) comparaciones del rendimiento real con los resultados previstos (o pretendidos), incluyendo información sobre los factores que influyen en los resultados (la dimensión del "cómo"); y
- (d) anualmente la información sobre el rendimiento de los servicios que presentando información real para el periodo sobre el que se informa actual y anterior (la dimensión del "cuándo").

FC30. El DC también estableció componentes de información sobre el rendimiento de los servicios que relaciona estas cuatro dimensiones. La cobertura de la GPR de selección de información aborda los componentes del DC, que son:

- (a) análisis narrativo del logro de objetivos;
- (b) información sobre los "parámetros" de la información del rendimiento de los servicios presentada (denominada "base" en la GPR); y
- (c) información sobre los objetivos de rendimiento de los servicios, y logro de esos objetivos de rendimiento de los servicios.

Principios en lugar de requerimientos específicos

FC31. El IPSASB reconoce que la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios de las entidades variará, dependiendo de:

- (a) los servicios que la entidad presta;
- (b) la naturaleza de la entidad; y
- (c) el entorno de regulación u otro contexto dentro del cual opera la entidad.

FC32. Puesto que los servicios proporcionados, objetivos de rendimiento de los servicios, e indicadores de rendimiento de los servicios aplicables dependen de estos diferentes factores, el IPSASB decidió que la GPR no debería identificar indicadores de rendimiento específicos que deben presentarse. En su lugar, debería identificar tipos amplios de información que deben presentarse y proporcionar guías sobre el logro de las características cualitativas al seleccionar información sobre el rendimiento de los servicios.

FC33. La GPR identifica tipos diferentes de indicadores de rendimiento que podrían presentarse, pero no requiere que se presenten indicadores de rendimiento concretos. Aunque los indicadores de eficiencia y eficacia abordan directamente los aspectos del rendimiento, el objetivo de la GPR de proporcionar información para que los usuarios evalúen la eficiencia y eficacia no significa que deban presentarse esos dos tipos de indicadores de rendimiento. Por ejemplo, la eficiencia puede calcularse usando información sobre productos y su costo. La eficacia puede evaluarse usando información sobre los objetivos de rendimiento de los servicios y resultados logrados contra los objetivos de rendimiento de los servicios.

Información que transmite una visión congruente e integrada del rendimiento de los servicios de la entidad

FC34. El IPSASB consideró que el enfoque centrado en principios era apropiado porque permite que las entidades, en una etapa preliminar de desarrollo de la presentación del rendimiento de los servicios, satisfagan las guías de la GPR y presenten información sobre el rendimiento de los servicios de forma congruente con su capacidad de presentación existente. No obstante, la opinión del IPSASB es que la buena información sobre el rendimiento de los servicios de calidad necesita presentarse, de forma que los usuarios puedan evaluar el rendimiento de los servicios de una entidad, incluyendo su logro de objetivos y la medida en que haya usado los recursos de forma eficiente y eficaz para distribuir productos y lograr resultados. En la mayoría de los casos, el conjunto de indicadores de rendimiento presentados deberían formar un sistema holístico tal que comuniquen una visión integrada y congruente del rendimiento de los servicios de la entidad.

Selección de indicadores de rendimiento

FC35. El IPSASB consideró si la GPR debería requerir que las entidades informen sobre los cinco tipos de indicadores de rendimiento—insumos, productos, resultados, eficiencia y eficacia—para los servicios que proporcionan. Esto daría lugar a una cobertura integral del rendimiento de los servicios de una entidad, pero no podría reflejar el objetivo del rendimiento de los servicios real de una entidad. En la práctica, es probable que los objetivos de rendimiento de los servicios de una entidad cambiarán a lo largo del tiempo. Por ejemplo, los objetivos de rendimiento de los servicios pueden centrarse inicialmente sobre insumos, después sobre productos y eficiencia y después sobre resultados. Si una entidad puede ajustar su presentación de indicadores de rendimiento para alinearlos con sus objetivos de rendimiento de los servicios, entonces la información presentada es más probable que sea útil para los usuarios y satisfacer las características cualitativas, a la vez que apoya el logro de los objetivos de la información financiera. Sobre esa base, el IPSASB decidió que la GPR no debería requerir la presentación de los cinco tipos de indicadores, sino que debería, en su lugar, proporcionar guías sobre cómo debería elegir una entidad los tipos de indicadores de rendimiento que presenta.

FC36. El IPSASB también consideró si la GPR debería requerir que las entidades presenten indicadores de resultados. La información sobre resultados es importante para los usuarios, porque se centra en la razón última para la prestación de servicios, que es el impacto que tienen los servicios sobre la comunidad. Sin embargo, la información sobre resultados puede ser muy difícil de proporcionar para las entidades, concretamente, cuando están en una etapa preliminar de desarrollo de la información sobre el rendimiento de los servicios o en situaciones en las que la entidad que informa es una entre otras

que contribuyen a los mismos resultados. Sobre esa base, el IPSASB decidió que la GPR debería recomendar, pero no requerir, que las entidades presenten información sobre resultados.

Costos totales de los servicios

FC37. El IPSASB consideró proporcionar guías sobre qué costos deben incluirse en los costos totales de los servicios. El costo de los servicios implica consideraciones de contabilidad de gestión. El significado de costos totales de los servicios puede ser específico de la jurisdicción o específico de entidades. Las entidades podrían informar sobre los costos totales de los servicios que sean equivalentes al gasto total que presentan en sus estados financieros. De forma alternativa, las entidades pueden excluir algunos costos, por ejemplo costos indirectos, o algunos tipos de gasto, por ejemplo costos por préstamos, con el resultado de que los costos totales de los servicios difieren de los gastos totales presentados en los estados financieros. Sobre esta base, el IPSASB decidió no especificar lo que significa los costos totales de los servicios.

Localización de la información sobre el rendimiento de los servicios

FC38. El IPSASB consideró si la información sobre el rendimiento de los servicios debe localizarse en el mismo informe que la de los estados financieros o en un IFPG separado. Destacó que aunque las jurisdicciones nacionales tratan la información sobre el rendimiento de los servicios como de naturaleza diferente y, por ello, mantenerse preferentemente por separado de la información proporcionada por los estados financieros, existen también jurisdicciones que integran información sobre el rendimiento de los servicios en el mismo informe que los estados financieros, tratando los dos conjuntos de información como complementarios. Existen beneficios en los dos enfoques. Para permitir las diferencias jurisdiccionales, el IPSASB decidió que la GPR debería permitir que las entidades presenten información sobre la información del rendimiento de los servicios en el mismo informe que los estados financieros o en un informe separado.

Organización de la información sobre el rendimiento de los servicios

F39. El IPSASB consideró si la GPR debería:

- (a) proponer una forma en que la información sobre el rendimiento de los servicios deba organizarse siendo el principal método considerado en forma de tabla, descrito como un "estado del rendimiento de los servicios"; o
- (b) proporcionar principios que deben aplicarse para guiar a las jurisdicciones o preparadores cuando eligen entre diferentes enfoques de organización de la información posibles.

FC40. El IPSASB destacó que en algunas jurisdicciones existen requerimientos de que la información sobre el rendimiento de los servicios se presente en un "estado de rendimiento de los servicios". En otras jurisdicciones los preparadores aplican principios para identificar la forma mejor de organizar la información, con referencia a los tipos de servicios concretos, resultados deseados, o logros previstos sobre la información que necesita presentarse. La organización de la información en una tabla o un estado puede apoyar la comprensibilidad y comparabilidad cuando los indicadores de rendimiento numéricos o "descritos de forma resumida" (por ejemplo, "satisfactorio o insatisfactorio") se presentan sobre múltiples servicios. Pero los logros de los servicios podrían malinterpretarse o describirse escasamente si el formato de estado es la única forma de presentación permitida.

FC41. El IPSASB decidió que la GPR debería centrarse sobre principios aplicables a esta decisión. Centrándose en principios en lugar de estipular una estructura de presentación estándar, la GPR permite la alternativa de que la organización de la información se adapte a:

- (a) la naturaleza de los servicios sobre los que se presenta la información sobre el rendimiento;
- (b) las necesidades de los usuarios, de forma que apoye el logro de los objetivos y características cualitativas de la información financiera; y
- (c) el contexto de regulación, incluyendo el entorno de regulación en que opera la entidad.

FC42. Aunque esto podría dar lugar a menos estandarización y a reducir la comparabilidad entre entidades, la información sobre el rendimiento de los servicios difiere de la información de los estados financieros debido a la diversidad de servicios presentados. A menos que los indicadores de rendimiento en sí mismos sean comparables, un formato de presentación único no proporcionará los beneficios de la comparabilidad entre entidades, sino que sacrificará los beneficios de permitir que la organización de la información se adapte a los objetivos de rendimiento de los servicios de una entidad y los servicios proporcionados de forma que satisfaga las necesidades de los usuarios.

Revisión de la GPR 3 como resultado de *Aplicabilidad de las NICSP* del IPSASB emitida en 2016

FC43. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias a todas las NICSP de la forma siguiente:

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

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

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

Ejemplos ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la GPR 3, pero no son parte de la misma.

- EI1. Los ejemplos de este apéndice reflejan situaciones hipotéticas. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden presentarse en situaciones reales, al aplicar la GPR 3 necesitarían evaluarse todos los hechos y circunstancias de una situación concreta. Cuando un costo se identifica, el importe se expresa en "unidades monetarias" (u.m.).
- EI2. La primera parte de este apéndice enumera ejemplos de términos definidos en la GPR. No se pretende que sea una lista exhaustiva de ejemplos para todos los términos definidos. Los ejemplos ilustran el significado de los términos definidos habitualmente a través de la referencia a una entidad que proporciona servicios sanitarios. Los ejemplos se centran en un servicio—la provisión de vacunaciones a la infancia para prevenir el sarampión. La entidad usa un rango de insumos para elaborar sus productos (vacunaciones del sarampión). Esos productos se espera que causen (directa o indirectamente) los resultados deseados.
- EI3. La segunda parte de este apéndice proporciona una lista ilustrativa de información que podría incluirse en el análisis y comentario narrativos del rendimiento de los servicios de una entidad.

Parte 1: Ejemplos de términos definidos

- **Objetivos de rendimiento de los servicios (ORS):**

La GPR 3 señala que los objetivos de rendimiento de los servicios pueden expresarse usando indicadores de rendimiento de insumos, productos, resultados o eficiencia, o a través de una combinación de uno o más de estos cuatro indicadores de rendimiento. Los siguientes son ejemplos de objetivos de rendimiento de los servicios que tienen estas formas diferentes de expresión. El primer ejemplo es un objetivo de rendimiento de los servicios que se centra en insumos, el segundo se centra en productos, el tercero en resultados y el último ejemplo en eficiencia.

- Aplicar 1.200 días equivalentes al tiempo completo de personal médico a servicios de vacunación.
- Proporcionar 20.000 vacunaciones a los niños.
- Reducir el porcentaje de niños que contraen anualmente el sarampión del 65% al 2% dentro de cinco años, es decir, al final de 20XX.
- Reducir el costo total por vacunación de 5 u.m. a 4 u.m.
- **Insumo:** El número de días equivalente a tiempo completo usado para vacunar contra el sarampión.
- **Producto:** El número de niños vacunados contra el sarampión.

- **Resultado:** Una reducción en el número de niños que contraen el sarampión. (La reducción podría expresarse en términos absolutos (5.000 casos menos de sarampión) o como un porcentaje de reducción (un 35% de reducción en niños que contraen el sarampión).

La GPR 3 señala que los resultados de una entidad podrían ser impactos que afectan a la sociedad en su conjunto o a grupos o instituciones concretos dentro de la sociedad. Los resultados podrían ser impactos relativamente directos sobre los destinatarios de los servicios de la entidad. También podrían ser impactos sobre otros que no son los destinatarios de los servicios de la entidad, pero que se benefician indirectamente de esos servicios. La GPR 3 también señala factores que, más allá del control de la entidad, pueden intervenir para dificultar o facilitar el logro de resultados de la entidad. El primer ejemplo siguiente ilustra un resultado que afecta a un grupo concreto dentro de la sociedad. El segundo y tercer ejemplo ilustra un impacto directo sobre los destinatarios del servicio y un impacto indirecto sobre los no destinatarios. El cuarto ejemplo ilustra una situación en la que factores fuera del control de la entidad intervienen para facilitar el logro de un resultado de la entidad.

- Una reducción del 35% en los casos de sarampión en niños dentro del décimo percentil socioeconómico más bajo.
 - Una reducción en el número de casos de sarampión experimentados por los destinatarios de las vacunas de sarampión proporcionadas por la entidad es un ejemplo de un impacto directo sobre los destinatarios de los servicios de la entidad.
 - Los niños que yendo a las mismas escuelas que los vacunados, pero que no recibieron una vacuna, también se verán afectados indirectamente por los servicios de vacunación de la entidad, porque su riesgo de contraer el sarampión se reduce.
 - Un brote de sarampión en una región próxima lleva a una cobertura amplia de los medios de comunicación sobre el sarampión relacionada con los riesgos para la salud y un incremento de las tasas de vacunación en esa región próxima que es cubierta por otro proveedor de servicios sanitarios. Estos factores facilitan el logro de los resultados de la entidad para reducir los casos de sarampión en su región. Los factores puestos de manifiesto en la otra región (brote de sarampión, cobertura mediática e incremento de la tasa de vacunación) están fuera del control de la entidad.
- **Eficiencia:**
- La GPR 3 señala que eficiencia es la relación entre (a) los insumos y los productos, o (b) insumos e impactos. Los dos ejemplos del primer punto siguiente ilustran la eficiencia expresada como la relación entre insumos y

productos. El ejemplo del segundo punto ilustra la eficiencia expresada en términos de insumos y resultados.

- El "costo por niño vacunado" es un ejemplo de un indicador de eficiencia que relaciona productos (vacunaciones) con un insumo (costo). La eficiencia puede expresarse también en términos de otros insumos tales como, por ejemplo, el número o tiempo de personal sanitario. Por ejemplo, 1.000 vacunaciones anuales por miembro del personal médico cualificado.
- El "costo por reducción en el número de niños que contraen el sarampión", es un ejemplo de un indicador de eficiencia que relaciona un resultado (reducción del número de niños que contraen el sarampión) con un insumo (costo).

- **Eficacia:**

La GPR señala que la eficacia es la relación entre los resultados reales y los objetivos de rendimiento del servicio. Por ello, una evaluación de la eficacia depende del tipo de objetivos de rendimiento de los servicios que ha presentado la entidad. Los tres ejemplos siguientes ilustran la eficacia para objetivos diferentes de rendimiento de los servicios. El primer ejemplo ilustra la eficacia cuando el objetivo de rendimiento de los servicios se expresaba en términos de insumos, el segundo en términos de productos y el tercero en términos de resultado.

- El objetivo de rendimiento de los servicios era dedicar 20.000 horas de personal médico a la provisión de vacunaciones de sarampión durante el año que termina el 31 de marzo de 20XX. El resultado real logrado fue de 18.000 horas de personal médico. Por ello, la eficacia de la entidad en esta área fue del 90%.
- El objetivo de rendimiento de los servicios fue proporcionar 100.000 vacunaciones de sarampión a niños durante el año que termina el 31 de marzo de 20XX. El resultado real logrado fue 99.000 vacunaciones. Por ello, la eficacia de la entidad en esta área fue del 99%.
- El objetivo de rendimiento de los servicios fue reducir el número de niños que contraen el sarampión en 3.000 en comparación con los del año anterior. El resultado real logrado fue una reducción de 3.000 en niños que contraen el sarampión. Por ello, la eficacia de la entidad en esta área fue del 100%.

- **Indicadores de rendimiento—Descripción cualitativa:**

La GPR 3 señala que los indicadores de rendimiento son medidas cuantitativas, medidas cualitativas o descripciones cualitativas de la naturaleza y medida en que una entidad está usando recursos, proporcionando servicios y logrando sus objetivos de rendimiento de los servicios. El ejemplo siguiente

ilustra un indicador de rendimiento expresado como una descripción cualitativa:

Un departamento del gobierno (el Ministerio) responsable de apoyar las relaciones del gobierno con otras naciones, incluyendo relaciones comerciales, usa la descripción cualitativa siguiente como uno de sus indicadores de rendimiento:

El compromiso con América Latina durante este año se espera que incluya varias misiones de negocio exitosas conducidas por el ministerio con los gobiernos nacionales y la implicación ministerial en dos foros regionales. El Ministerio proporcionará alojamiento y otro apoyo para las visitas a nivel ministerial procedentes de varios países de la región, y llevará a cabo consultas bilaterales de política extranjera. Las consultas incluirán asesoramiento sobre acuerdos de libre comercio. La red diplomática en varios países de América Latina se ampliará a través de consulados adicionales y cónsules honorarios.

Parte 2: Análisis y comentario narrativos—Tipos de información

La siguiente lista proporciona ejemplos de tipos diferentes de información que podría incluirse en el análisis y comentario narrativos para ayudar a la evaluación de los usuarios del rendimiento de los servicios de una entidad:

- (a) Logros de rendimiento de los servicios concretos, deficiencias y cuestiones.
- (b) Identificación y análisis de los factores que pueden haber influido en el logro (o no logro) de los objetivos de rendimiento de los servicios.
- (c) Indicadores de eficacia.
- (d) Análisis de las diferencias entre logros reales y previstos.
- (e) Comparación de indicadores:
 - (i) a lo largo del tiempo;
 - (ii) hitos; o,
 - (iii) resultados entre reales y previstos.
- (f) Razones para el cambio, si los objetivos de rendimiento de los servicios o indicadores de rendimiento presentados han cambiado en comparación con los presentados en años anteriores.
- (g) Cuando una entidad tiene objetivos plurianuales de rendimiento de los servicios, descripción del progreso hacia su logro.
- (h) Cuando se presentan los resultados, información sobre la medida en que éstos pueden atribuirse a las actividades de la entidad.

- (j) Enseñanzas aprendidas durante el periodo sobre el que se informa con respecto al rendimiento de los servicios de la entidad, incluyendo, cuando proceda, planes o formas de abordar cuestiones que afectan al rendimiento de los servicios y áreas que requieren evaluación adicional.
- (k) Identificación y análisis de los riesgos asociados con la prestación de servicios y, si se han llevado a cabo evaluaciones de riesgos para los servicios, información sobre cómo estas decisiones de compensación del riesgo se presentan y gestionan.
- (l) Identificación y análisis de las consecuencias—intencionadas o no, directas o indirectas—de los servicios prestados.

Si una entidad proporciona un análisis de las diferencias entre logros reales y previstos este análisis podría incluir por ejemplo:

- (a) identificación del tamaño de las discrepancias; y
- (b) factores que contribuyen a las discrepancias. (Por ejemplo, factores externos, eficiencias o ineficiencias en procesos internos, disponibilidad de recursos o decisiones de prestación de servicios del gobierno.)

El logro de resultados es, a menudo, influido por factores fuera del control de la entidad. Si una entidad proporciona análisis y comentario narrativos sobre los resultados, la información a revelar debe ser suficiente para asegurar que los usuarios no sobreestiman el papel de la entidad con respecto a la mejora o empeoramiento de los resultados. Cuando se muestra la información sobre el resultado, la correspondiente a los siguientes aspectos puede ser útil para los usuarios:

- (a) la medida en que los resultados pueden atribuirse a las actividades de la entidad; y
- (b) otros factores que pueden haber influido en los resultados.

La prestación de servicios públicos, a menudo conlleva una evaluación del riesgo, involucrando parámetros claros sobre la tolerancia de diferentes tipos de riesgos, incluyendo el riesgo de falsos positivos y negativos con respecto a las decisiones de intervención. Información sobre cómo evalúa una entidad los riesgos como parte de la prestación de servicios puede ayudar la comprensión por parte de los usuarios del rendimiento de los servicios de una entidad.

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Este glosario contiene todos los términos definidos en las 40 Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) con base contable de acumulación (o devengo) aprobadas hasta el 31 de enero de 2017. Una lista de estas NICSP se encuentra en la cubierta posterior de este glosario. Este glosario no incluye los términos definidos en la NICSP de *Base de Efectivo, Información Financiera según la Base Contable de Efectivo*. Los usuarios deben dirigirse a esa NICSP de Base de Efectivo para consultar estos términos.

Definiciones

Las referencias a las NICSP con base de acumulación (o devengo) están por número de Norma y número de párrafo. Por ejemplo, 1.7 remite a los usuarios a la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, párrafo 7. Las referencias que aparecen entre paréntesis indican variaciones menores de redacción.

Término	Definición	Localización
Actividad agrícola (agricultural activity)	La gestión por una entidad de la transformación biológica y cosecha o recolección de activos biológicos para: <ul style="list-style-type: none"> • la venta; • distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica; o • conversión en producto agrícola o en otros activos biológicos adicionales para vender o para distribuirlos sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica. 	27.9
Actividades de financiación (financing activities)	Actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por parte de la entidad.	2.8
Actividades de inversión (investing activities)	Las de adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo.	2.8
Actividades de operación (operating activities)	Las actividades de la entidad que no son inversiones ni actividades de financiación.	2.8
Activo biológico	Un animal vivo o una planta.	27.9

Término (biological asset)	Definición	Localización
Activo contingente (contingent asset)	Un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo porque ocurra o, en su caso, por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.	19.18
Activo cualificado (qualifying asset)	Activo que requiere, necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para su uso o para su venta, lo que esté proyectado.	5.5
Activo de concesión de servicios (service concession asset)	Es un activo utilizado para proporcionar servicios públicos en un acuerdo de concesión de servicios que: <ul style="list-style-type: none"> (a) es proporcionado por el operador, de forma que: <ul style="list-style-type: none"> (i) el operador construye, desarrolla o adquiere de un tercero; o (ii) es un activo ya existente del operador; o (a) es proporcionado por la concedente, de forma que: <ul style="list-style-type: none"> (i) es un activo ya existente de la concedente; o (ii) es una mejora de un activo ya existente de la concedente. 	32.8
Activo financiero (financial asset)	Cualquier activo que es: <ul style="list-style-type: none"> (a) efectivo; (b) un instrumento de patrimonio de otra entidad; (c) Un derecho contractual: <ul style="list-style-type: none"> (i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o (ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o (d) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propios de la entidad, y sea: 	28.9

Término	Definición	Localización
Activo financiero a valor razonable o pasivo financiero con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) (financial asset or	<p>(i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios; o</p> <p>(ii) un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. A estos efectos los instrumentos de patrimonio propios de la entidad no incluyen los instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16, instrumentos que imponen una obligación a la entidad de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifican como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 17 y 18, o los instrumentos que son contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propios de la entidad.</p> <p>Un activo financiero o un pasivo financiero que cumpla alguna de las siguientes condiciones.</p> <p>(a) Se clasifica como mantenido para negociar. Un activo o pasivo financiero se clasificará como mantenido para negociar si:</p>	29.10

Término	Definición	Localización
financial liability at fair value through surplus or deficit)	<p>(i) se adquiere o se incurre en él principalmente con el objetivo de venderlo o volver a comprarlo en un futuro inmediato;</p> <p>(ii) en su reconocimiento inicial es parte de una cartera de instrumentos financieros identificados, que se gestionan conjuntamente y para la cual existe evidencia de un patrón real reciente de obtención de beneficios a corto plazo; o</p> <p>(iii) es un derivado (a excepción de un derivado que sea un contrato de garantía financiera o haya sido designado como un instrumento de cobertura eficaz).</p> <p>(b) En el momento del reconocimiento inicial sea designado por la entidad para ser contabilizado al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro). Una entidad solo podrá realizar esta designación cuando esté permitido según lo dispuesto en el párrafo 13 o cuando al hacerlo se obtenga información más relevante debido a que:</p> <p>(i) con ello se elimine o reduzca significativamente alguna incongruencia en la medición o en el reconocimiento (a veces denominada “asimetría contable”) que de otra manera surgiría al utilizar diferentes criterios para medir activos y pasivos, o para reconocer ganancias y pérdidas en los mismos sobre bases diferentes; o</p> <p>(ii) el rendimiento de un grupo de activos financieros, de pasivos</p>	

Término	Definición	Localización
	<p>financieros o de ambos, se gestione y evalúe según el criterio del valor razonable, de acuerdo con una estrategia de inversión o de gestión del riesgo que la entidad tenga documentada, y se facilite internamente información sobre ese grupo, de acuerdo con el criterio del valor razonable, al personal clave de la dirección de la entidad (según se define este término en la NICSP 20, <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i>) como, por ejemplo, el órgano de dirección y el director general.</p>	
Activo intangible (intangible asset)	Un activo identificable, de carácter no monetario y sin sustancia física.	31.16
Activos (assets)	Recursos controlados por una entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos o potencial de servicio.	1.7
Activos del plan (plan assets) De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.	Comprenden: <ul style="list-style-type: none"> (a) Activos poseídos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados, y (b) las pólizas de seguro que cumplen los requisitos . 	25.10
Activos del plan (plan assets) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.	Comprenden: <ul style="list-style-type: none"> (a) Activos poseídos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados, y (b) las pólizas de seguro que cumplen los requisitos . 	39.8
Activos del segmento (segment assets)	Son los activos correspondientes a la operación de la entidad, que el segmento emplea para llevar a cabo su actividad,	18.27

Término	Definición	Localización
	<p>incluyendo tanto los directamente atribuibles al segmento en cuestión como los que puedan distribuirse al mismo, utilizando bases razonables de reparto.</p> <p>Si el ingreso del segmento incluye ingresos por intereses o dividendos, sus activos correspondientes deben incluir las cuentas por cobrar, préstamos, inversiones o cualesquiera otros activos productores de ingresos.</p> <p>En los activos del segmento no deben incluirse los activos por impuesto a las ganancias o equivalentes al mismo, que estén reconocidos de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes.</p> <p>En los activos del segmento se incluirán las inversiones que se contabilicen utilizando el método de la participación, solo si el resultado neto (ahorro o desahorro) de tales inversiones se ha incluido en el ingreso del segmento. Los activos del segmento incluyen la parte del participante en los activos de operación de cualquier negocio conjunto que se contabilice por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8, <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i>.</p> <p>Los activos del segmento se presentan después de deducir las provisiones relacionadas con ellos, siempre que las mismas sean objeto del mismo tipo de compensación en el estado de situación financiera de la entidad.</p>	
Activos financieros disponibles para la venta (available-for-sale financial assets)	<p>Aquellos activos financieros no derivados que se designan específicamente como disponibles para la venta o que no son clasificados como (a) préstamos y cuentas por cobrar (b) inversiones mantenidas hasta el vencimiento o (c) activos financieros al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro).</p>	29.10

Término	Definición	Localización
Activos generadores de efectivo (cash-generating assets)	Activos que se poseen con el objetivo principal de generar un retorno comercial.	21.14
Activos netos/patrimonio (net assets/equity)	La parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.	1.7
Activos no generadores de efectivo (non-cash-generating assets)	Activos distintos a los generadores de efectivo.	21.14
Activos poseídos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados (assets held by a long-term employee benefit fund)	Activos (diferentes de los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad que informa) que: <ul style="list-style-type: none"> (a) son poseídos por una entidad (un fondo) que está separada legalmente de la entidad que informa, y existen solamente para pagar o financiar beneficios a los empleados; y (b) están disponibles para ser usados solo con el fin de pagar o financiar beneficios a los empleados, no están disponibles para hacer frente a las deudas con los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden retornar a esta entidad salvo cuando: <ul style="list-style-type: none"> (i) los activos que quedan en el plan son suficientes para cumplir todas las obligaciones relacionadas con los beneficios de los empleados del plan o de la entidad que informa; o (ii) los activos retornen a la entidad que informa para reembolsarla por los beneficios a los empleados ya pagados. 	25.10
De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.		
Activos poseídos por un fondo de beneficios a largo plazo para los	Activos (diferentes de los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad que informa) que: <ul style="list-style-type: none"> (a) son poseídos por una entidad (un 	39.8

Término	Definición	Localización
<p>empleados (assets held by a long-term employee benefit fund) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.</p>	<p>fondo) que está separada legalmente de la entidad que informa, y existen solamente para pagar o financiar beneficios a los empleados; y</p> <p>(b) están disponibles para ser usados solo con el fin de pagar o financiar beneficios a los empleados, no están disponibles para hacer frente a las deudas con los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden retornar a esta entidad salvo cuando:</p> <p>(i) los activos que quedan en el plan son suficientes para cumplir todas las obligaciones relacionadas con los beneficios de los empleados del plan o de la entidad que informa; o</p> <p>(ii) los activos retornen a la entidad que informa para reembolsarla por los beneficios a los empleados ya pagados.</p>	
<p>Acuerdo conjunto (joint arrangement)</p>	<p>Un acuerdo por el cual dos o más partes tienen control conjunto.</p>	<p>36.8</p>
<p>Acuerdo de concesión de servicios (service concession agreement)</p>	<p>Es un acuerdo vinculante entre un concedente y un operador en el que:</p> <p>(a) el operador utiliza el activo de concesión de servicio para proporcionar un servicio público en nombre de la concedente durante un periodo determinado; y</p> <p>(b) el operador es compensado por sus servicios durante el periodo del acuerdo de concesión del servicio.</p>	<p>32.8</p>
<p>Acuerdo vinculante (para un acuerdo conjunto) [binding agreement (for a joint arrangement)]</p>	<p>Un acuerdo que confiere a las partes derechos y obligaciones exigibles a los que tendrían si la forma fuera la de un contrato. Incluye derechos de contratos u otros derechos legales.</p>	<p>35.14</p>
<p>Acuerdo vinculante</p>	<p>Describe contratos y otros acuerdos que</p>	<p>32.8</p>

Término	Definición	Localización
(para un acuerdo de concesión de servicios) [binding agreement (for a service concession arrangement)]	confieren a las partes derechos y obligaciones similares a los que tendrían si la forma fuera la de un contrato.	
Adquirente (acquirer)	La entidad que obtiene el control de una o más operaciones en una adquisición.	40.5
Adquisición (acquisition)	Una combinación del sector público en la que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y en la que existe evidencia de que la combinación no es una fusión.	40.5
Amortización (amortization)	La distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible a lo largo de su vida útil.	31.16
Aplicación prospectiva (prospective application)	La aplicación prospectiva de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste, respectivamente, en: <ul style="list-style-type: none"> (a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y (b) el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el periodo corriente y los futuros, afectados por dicho cambio. 	3.7
Aplicación retroactiva (retrospective application)	Aplicación de una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.	3.7
Arrendamiento (lease)	Un acuerdo en el que el arrendador conviene con el arrendatario en percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, por cederle el derecho a usar un activo durante un periodo determinado.	13.8
Arrendamiento financiero (finance lease)	Un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La	13.8

Término	Definición	Localización
	propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida.	
Arrendamiento no cancelable (non-cancelable lease)	Un arrendamiento que solo es revocable: <ul style="list-style-type: none"> (a) si ocurriese alguna contingencia remota; (b) con el permiso del arrendador; (c) si el arrendatario realizase un nuevo arrendamiento, para el mismo activo o para otro equivalente, con el mismo arrendador; o (d) si el arrendatario pagase una cantidad adicional tal que, al inicio del arrendamiento, la continuación de éste quede asegurada con razonable certeza. 	13.8
Arrendamiento operativo (operating lease)	Cualquier acuerdo de arrendamiento distinto a un arrendamiento financiero.	13.8
Asignación presupuestaria (appropriation)	Una autorización concedida por un organismo legislativo para asignar fondos para propósitos especificados por la autoridad legislativa o similar	24.7
Baja en cuentas (derecognition)	La eliminación de un activo financiero o de un pasivo financiero previamente reconocido en el estado de situación financiera.	29.10
Base comparable (comparable basis)	Los importes reales presentados según la misma base contable, y la misma base de clasificación, para las mismas entidades y para el mismo periodo que el presupuesto aprobado.	24.7
Base contable (accounting basis)	La base contable de acumulación (o devengo) o de efectivo tal como se definen en las NICSP de acumulación (o devengo) y en la NICSP de Base de efectivo.	24.7
Base contable de acumulación (o devengo) (accrual basis)	Una base contable por la cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los	1.7

Término	Definición	Localización
Base presupuestaria (budgetary basis)	ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo) son: activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos y gastos. La base contable de acumulación (o devengo), de efectivo u otra base contable adoptada en el presupuesto, que ha sido aprobada por el órgano legislativo.	24.7
Beneficios (benefits)	Beneficios son las ventajas que obtiene una entidad de su involucración con otras entidades. Los beneficios podrían ser financieros o no financieros. El impacto real de la involucración de una entidad con otra entidad puede tener aspectos positivos o negativos.	35.14
Beneficios a los empleados (employee benefits)	Comprenden todos los tipos de retribuciones que la entidad proporciona a los trabajadores a cambio de sus servicios.	25.10
De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.		
Beneficios a los empleados (employee benefits)	Todas las formas de contraprestación concedida por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados o por indemnizaciones por cese.	39.8
De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.		
Beneficios a los empleados a corto plazo (short-term employee benefits)	Beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación) cuyo pago ha de ser liquidado en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.	25.10
De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.		

Término	Definición	Localización
<p>Beneficios a los empleados a corto plazo (short-term employee benefits)</p> <p>De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.</p>	<p>Beneficios a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese) que se deben liquidar totalmente antes de los doce meses siguientes al final del periodo sobre el que se informa en el que los empleados hayan prestado los servicios relacionados.</p>	39.8
<p>Beneficios consolidados (irrevocables) de los empleados (vested employee benefits)</p>	<p>Remuneraciones que no están condicionadas por la existencia de una relación de empleo en el futuro.</p>	25.10
<p>Beneficios por terminación (termination benefits)</p> <p>De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.</p>	<p>Beneficios a los empleados a pagar como consecuencia de:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) la decisión de la entidad de finalizar el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o (b) la decisión de un empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de tales beneficios. 	25.10
<p>Beneficios por terminación (termination benefits)</p> <p>De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.</p>	<p>Son beneficios a los empleados proporcionados por la terminación del periodo de empleo de un empleado como consecuencia de:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) la decisión de la entidad de finalizar el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o (b) la decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la terminación de un contrato de empleo. 	39.8
<p>Beneficios post-empleo (post-employment benefits)</p> <p>De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del</p>	<p>Beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad.</p>	25.10

Término	Definición	Localización
31 de diciembre de 2017.		
Beneficios post-empleo (post-employment benefits) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.	Beneficios a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese y beneficios a los empleados a corto plazo) que se pagan después de completar su periodo de empleo.	39.8
Cambio en una estimación contable (change in accounting estimate)	Ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o de nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.	3.7
Clase de propiedades, planta y equipo (class of property, plant, and equipment)	Un grupo de activos de naturaleza o función similar en las operaciones de una entidad, que se muestra como una partida única a efectos de información a revelar en los estados financieros.	17.13
Combinación del sector público bajo control común (public sector combination under common control)	Es aquella en la que las entidades u operaciones implicadas están controladas en última instancia por la misma entidad antes y después de la combinación del sector público.	40.5
Combinaciones del Sector Público (public sector combination)	Unión de operaciones separadas en una única entidad del sector público.	40.5
Comienzo del plazo del arrendamiento (commencement of the lease term)	La fecha a partir de la cual el arrendatario tiene la facultad de utilizar el activo arrendado. Es la fecha del reconocimiento inicial del arrendamiento (es decir, del	13.8

Término	Definición	Localización
Compra o venta convencional (regular way purchase or sale)	reconocimiento de activos, pasivos, ingresos o gastos derivados del arrendamiento, según proceda). Una compra o venta de un activo financiero bajo un contrato cuyas condiciones requieren la entrega del activo durante un periodo que generalmente está regulado o surge de una convención establecida en el mercado correspondiente.	29.10
Compromiso en firme (firm commitment)	Un acuerdo obligatorio para intercambiar una determinada cantidad de activos a un precio determinado, en una fecha o fechas futuras prefijadas.	29.10
Concedente (en un acuerdo de concesión de servicios) [grantor (in a service concession arrangement)]	Es la entidad que concede el derecho de uso del activo de concesión de servicios al operador.	32.8
Condiciones sobre activos transferidos (conditions on transferred assets)	Estipulaciones que especifican que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados en el activo se consuman por el receptor de la forma especificada o que se devuelvan los mismos al transferidor.	23.7
Contraprestación contingente (contingent consideration)	Generalmente una obligación de la adquirente de transferir activos adicionales o participaciones en el patrimonio a los anteriores propietarios de una operación adquirida como parte de un intercambio para obtener el control de ésta si ocurren determinados sucesos futuros o se cumplen ciertas condiciones. Sin embargo, la contraprestación contingente también puede dar a la adquirente el derecho a recuperar contraprestaciones previamente transferidas si se cumplen determinadas condiciones.	40.5
Contratista (contractor)	Una entidad que realiza trabajos de construcción de obras conforme a un contrato de construcción.	11.4
Contrato de	Un contrato para el intercambio de activos o	19.18

Término	Definición	Localización
carácter oneroso (onerous contract)	servicios, en el que los costos inevitables para cubrir las obligaciones establecidas en el contrato exceden a los beneficios económicos o al potencial de servicio que se espera recibir bajo el mismo.	
Contrato de construcción (construction contract)	Un contrato, o un acuerdo vinculante similar, específico para la fabricación de un activo o un conjunto de activos que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.	11.4
Contrato de garantía financiera (financial guarantee contract)	Un contrato que requiere que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago a su vencimiento, de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda.	29.10
Contrato de margen sobre el costo o contrato basado en el costo (cost plus or cost-based contract)	Un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él o definidos previamente en el contrato y, en el caso de un contrato de características comerciales, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija, si procede.	11.4
Contrato de precio fijo (fixed price contract)	Un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto; en algunos casos, tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.	11.4
Contratos pendientes de ejecución (executory contracts)	Contratos en los cuales no se han cumplido, total o parcialmente, las obligaciones de las partes.	19.18
Contribuciones de los propietarios (contributions from owners)	Los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que han sido aportados a la entidad por parte de terceros ajenos a la misma, distintos de los que dan lugar a pasivos, que establecen una participación financiera en los activos netos/patrimonio de	1.7

Término	Definición	Localización
	<p>la entidad, que:</p> <p>(a) conlleva derechos sobre (i) la distribución de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de la entidad durante su existencia, haciéndose tal distribución a discreción de los propietarios o sus representantes, y (ii) la distribución de cualquier excedente de activos sobre pasivos en caso de liquidación de la entidad; o</p> <p>(b) puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o devolución.</p>	
Control (control)	Una entidad controla otra entidad cuando está expuesta, o tiene derecho, a beneficios variables procedentes de su implicación en la otra entidad y tiene la capacidad de afectar la naturaleza o importe de esos beneficios a través de su poder sobre ésta.	2.8
Control conjunto (joint control)	El control compartido de un acuerdo por medio de un acuerdo vinculante, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.	36.8
Control de un activo (control of an asset)	Surge cuando la entidad puede usar o beneficiarse de otra manera del activo para conseguir sus objetivos y puede excluir o regular de otra manera el acceso de otros a este beneficio.	23.7
Controladora (controlling entity)	Una entidad que controla una o más entidades.	35.14
Cosecha o recolección (harvest)	Separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.	27.9
Costo (cost)	El importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, o bien el valor razonable de otra contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción.	16.7

Término	Definición	Localización
Costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero (amortized cost of a financial asset or financial liability)	Importe al cual dicho activo financiero o pasivo financiero se mide al reconocimiento inicial menos los reembolsos del principal, más o menos la amortización acumulada, calculada con el método de la tasa de interés efectiva, de cualquier diferencia existente entre el importe inicial y el valor al reembolso en el vencimiento, y menos cualquier disminución por deterioro del valor o incobrabilidad (reconocida directamente o mediante una cuenta correctora).	29.10
Costo atribuido (deemed cost)	Un importe usado como sustituto del costo de adquisición o del costo depreciado en una fecha determinada.	33.9
Costo corriente de reposición (current replacement cost)	El costo en el que la entidad incurriría al adquirir el activo en la fecha de presentación.	12.9
Costo de los servicios del periodo corriente (current service cost)	Incremento, en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos, que se produce como consecuencia de los servicios prestados por los empleados en el presente periodo.	25.10
Costo de servicio pasado (past service cost)	El cambio en el valor presente de las obligaciones de beneficios definidos por los servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, puesto de manifiesto en el periodo corriente por la introducción o modificación de beneficios post-empleo o de otros beneficios a empleados a largo plazo. El costo de servicios pasados puede ser positivo (cuando los beneficios se introducen o cambian de forma que el valor presente de la obligación por beneficios definidos se incrementa) o negativo (cuando los beneficios existentes cambian de forma que el valor presente de la obligación por beneficios definidos disminuye).	25.10
Costo del servicio (service cost)	Comprende: (a) Costo de los servicios presente que es el incremento, en el valor presente de una obligación por beneficios	39.8

Término	Definición	Localización
	<p>definidos, que procede de servicios prestados por los empleados en el periodo presente;</p> <p>(b) costo de servicios pasados que es el cambio en el valor presente de la obligación por beneficios definidos por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, procedentes de una modificación del plan (la introducción o retirada de un plan de beneficios definidos o cambios en éste) o una reducción (una reducción significativa por la entidad en el número de empleados cubiertos por un plan); y</p> <p>(c) las ganancias o pérdidas en el momento de la liquidación.</p>	
Costo por intereses (interest cost)	El incremento producido durante un periodo en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos, como consecuencia de que tales beneficios se encuentran un periodo más próximo a su vencimiento.	25.10
Costos de disposición (costs of disposal)	Costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los gastos por impuestos a las ganancias.	21.14
Costos de transacción (transaction costs)	Costos incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión, disposición de un activo financiero o de un pasivo financiero (véase el párrafo GA26 del Apéndice A de la NICSP 29). Un costo incremental es aquél en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiese adquirido, emitido o dispuesto el instrumento financiero.	29.10
Costos de venta (costs to sell)	Los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias. La disposición puede ocurrir mediante la venta o mediante la distribución sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante.	27.9

Término	Definición	Localización
Costos directos iniciales (initial direct costs)	Costos incrementales directamente imputables a la negociación y contratación de un arrendamiento, salvo cuando tales costos han sido incurridos por un arrendador que es a la vez fabricante o distribuidor.	13.8
Costos por préstamos (borrowing costs)	Intereses y otros gastos en que incurre una entidad en relación con operaciones de endeudamiento.	5.5
Cuotas contingentes por arrendamientos (contingent rent)	Parte de los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que se basa en el importe futuro de un factor cambiante distinto al mero paso del tiempo (por ejemplo, un tanto por ciento de las ventas futuras, grado de uso futuro, índices de precios futuros, tasas de intereses de mercado futuras).	13.8
Déficit o superávit (deficit or surplus)	es: (a) el valor presente de la obligación por beneficios definidos menos (b) el valor razonable de los activos del plan (si los hubiera).	39.8
Depreciación (depreciation)	Distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.	17.13
Derecho de destitución (removal rights)	Derechos que privan a quien toma decisiones de su autoridad para tomar decisiones.	35.14
Derechos protectores (protective rights)	Los derechos diseñados para proteger la participación de la parte que mantiene esos derechos sin otorgar a esa parte poder sobre la entidad con la que esos derechos se relacionan.	35.14
Derechos relevantes (relevant rights)	Actividades de la entidad controlada potencialmente que afectan de forma significativa a la naturaleza o importe de los beneficios que una entidad recibe de su implicación con esa otra entidad.	35.14
Derivado (derivative)	Un instrumento financiero u otro contrato que está dentro del alcance de la NICSP 29 (véanse los párrafos 2 a 6) que cumpla las tres características siguientes:	29.10

Término	Definición	Localización
	<p>(a) su valor cambia en respuesta a los cambios en una tasa de interés especificada, en el precio de un instrumento financiero, en el de una materia prima cotizada, en una tasa de cambio, en un índice de precios o de tasas de interés, en una calificación o índice de carácter crediticio o en función de otra variable, que en el caso de no ser financiera no sea específica para una de las partes del contrato (a veces se denomina “subyacente” a esta variable);</p> <p>(b) no requiere una inversión inicial neta, o bien requiere una inversión inferior a la que se requeriría para otros tipos de contratos, en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado; y</p> <p>(c) se liquida en una fecha futura.</p>	
Desarrollo (development)	Aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, por medio de un plan para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o uso comercial.	31.16
Desembolsos por impuestos (tax expenditures)	Disposiciones preferentes de la legislación fiscal que da concesiones a ciertos contribuyentes que no están disponibles para otros.	23.7
Deterioro del valor (impairment)	Una pérdida en los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de un activo, adicional y por encima del reconocimiento sistemático de la pérdida de beneficios económicos o potencial de servicio futuros que se lleva a cabo a través de la depreciación.	21.14
Diferencia de cambio (exchange difference)	Diferencia que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra, utilizando tipos de cambio diferentes.	4.10

Término	Definición	Localización
Distribuciones a los propietarios o aportantes (distributions to owners)	Los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros que la entidad distribuye a todos o algunos de sus propietarios, sea como rendimiento de la inversión, o como devolución de la misma.	1.7
Efectivo (cash)	Comprende tanto la existencia de dinero en caja como los depósitos bancarios a la vista.	2.8
Eficacia de la cobertura (hedge effectiveness)	El grado en el que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta, directamente atribuibles al riesgo cubierto, se compensan con los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura (véanse los párrafos GA145 a GA156 del Apéndice A de la NICSP 29).	29.10
En mora (past due)	Un activo financiero está en mora cuando la contraparte ha dejado de efectuar un pago que contractualmente debía hacer.	30.8
Entidad controlada (controlled entity)	Una entidad que está controlada por otra entidad.	35.14
Entidad de inversión (investment entity)	Una entidad que: <ul style="list-style-type: none"> (a) obtiene fondos de uno o más inversores con el propósito de prestar a dichos inversores servicios de gestión de inversiones; (b) tiene el propósito de invertir fondos únicamente para obtener rendimientos por apreciaciones de capital, ingresos de inversiones, o ambos; y (c) mide y evalúa el rendimiento de prácticamente todas sus inversiones sobre la base del valor razonable. 	35.14
Entidad económica (economic entity)	Una entidad controladora y sus entidades controladas.	1.7, 35.14
Entidad estructurada (structured entity)	es: <ul style="list-style-type: none"> (a) en el caso de entidades en las que, normalmente, los acuerdos administrativos o la legislación son los factores determinantes para decidir 	38.7

Término	Definición	Localización
entidad mutualista (mutual entity)	<p>quién tiene el control de una entidad, una entidad que ha sido diseñada de forma que los acuerdos administrativos o la legislación no son el factor determinante para decidir quién controla la entidad, como, por ejemplo, cuando los acuerdos vinculantes son significativos para determinar el control de la entidad y las actividades relevantes se dirigen por medio de acuerdos vinculantes; o</p> <p>(b) en el caso de entidades en las que el voto o derechos similares son normalmente el factor determinante para decidir quién tiene el control de una entidad, una entidad que ha sido diseñada de forma que el voto o derechos similares no son el factor determinante para decidir quién controla la entidad, como, por ejemplo, cuando los derechos de voto se relacionan solo con tareas administrativas y las actividades relevantes se dirigen por medio de acuerdos vinculantes.</p>	40.5
entidad que adopta por primera vez las NIIF	<p>Una entidad que adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez y presenta sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.</p>	33.9
Entidad resultante (resulting entity)	<p>La entidad que surge como resultado de dos o más operaciones que se combinan en una fusión.</p>	40.5

Término	Definición	Localización
Equivalentes al efectivo (cash equivalents)	Inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo y están sujetos a un riesgo insignificante de cambios en su valor.	2.8
Errores de períodos anteriores (prior period errors)	<p>Omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más ejercicios anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fidedignamente representativa que:</p> <p>(a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron autorizados para su emisión; y</p> <p>(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.</p> <p>Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.</p>	3.7
Estados financieros consolidados (consolidated financial statements)	Los estados financieros de una entidad económica en los que los activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad económica.	34.6
Estados financieros separados (separate financial statements)	Los presentados por una entidad en los que ésta puede optar, sujeta a los requerimientos de esta Norma, por contabilizar sus inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas, al costo, de acuerdo con la NICSP 29 <i>Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición</i> o usando el método de la participación como se describe en la NICSP 36 <i>Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos</i> .	34.6
Estipulaciones sobre activos transferidos (stipulations on)	Términos de leyes o regulaciones, o un acuerdo vinculante, impuestos sobre el uso de un activo transferido por las entidades externas a la entidad que informa.	23.7

Término	Definición	Localización
transferred assets)		
Familiares cercanos a una persona (close members of the family of an individual)	Aquellos miembros de la familia inmediata de una persona o familiares cercanos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus relaciones con la entidad.	20.4
Fecha de adopción de las NICSP (date of adoption of IPSASs)	La fecha en que una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez, y es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza las NICSP de base de acumulación (o devengo) y para el cual la entidad presenta sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.	33.9
Fecha de adquisición (acquisition date)	Fecha en la que la adquirente obtiene el control sobre la adquirida.	40.5
Fecha de la fusión (amalgamation date)	La fecha de fusión es aquella en la que la entidad resultante obtiene el control de las operaciones que se combinan.	40.5
Fecha de presentación (reporting date)	La fecha del último día del periodo sobre el que se informa, al que se refieren los estados financieros.	2.8
Flujos de efectivo (cash flows)	Entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.	2.8
Fusión (amalgamation)	Da lugar a una entidad resultante y es: <ul style="list-style-type: none"> (a) una combinación del sector público en la cual ninguna parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones; o (b) una combinación del sector público es la que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y en la que existe evidencia de que la combinación tiene la esencia económica de una fusión. 	40.5
Ganancias y pérdidas	Comprenden: <ul style="list-style-type: none"> (a) los ajustes por experiencia (los efectos 	25.10

Término	Definición	Localización
actuariales (actuarial gains and losses) De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.	de las diferencias entre las suposiciones actuariales previas y los sucesos efectivamente ocurridos en el plan); y (b) los efectos de cambios en las suposiciones actuariales.	
Ganancias y pérdidas actuariales (actuarial gains and losses) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.	Cambios en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos contraídas por: (a) los ajustes por experiencia (los efectos de las diferencias entre las suposiciones actuariales previas y los sucesos efectivamente ocurridos en el plan); y (b) los efectos de cambios en las suposiciones actuariales.	39,8
Gasto del segmento (segment expense)	Un gasto derivado de las actividades de operación de un segmento que le son directamente atribuibles, más la parte correspondiente de gastos que puedan serle distribuidos utilizando una base razonable de reparto, incluidos los gastos relativos al suministro de bienes y servicios a terceros y los gastos relacionados con las transacciones efectuadas con otros segmentos de la misma entidad. En el gasto del segmento no se incluyen: (a) los intereses, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos de otros segmentos, salvo que las operaciones del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera; (b) las pérdidas procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las operaciones del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera; (c) la participación de la entidad en el	18.27

Término	Definición	Localización
	<p>resultado negativo neto (desahorro) o pérdidas de asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas por el método de la participación;</p> <p>(d) el impuesto a las ganancias o gasto equivalente al impuesto a las ganancias que esté reconocido de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes del mismo; o</p> <p>(e) los gastos generales de administración, los correspondientes a la sede central u otros gastos que se relacionan con el funcionamiento de la entidad en su conjunto. No obstante, en ocasiones existen costos incurridos al nivel de la entidad en su conjunto por cuenta de un segmento. Estos costos serán gastos del segmento si están relacionados con sus actividades de operación y pueden serle directamente atribuidos o distribuidos según una base razonable de reparto.</p> <p>El gasto del segmento debe incluir la parte de los gastos que correspondan a la entidad en los negocios conjuntos, que se contabilizan por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8.</p> <p>En los segmentos que sean de naturaleza fundamentalmente financiera, el ingreso por intereses y el gasto por intereses pueden ser incluidos como una sola partida neta, en la información segmentada, solo si tales partidas se presentan también compensadas en los estados financieros, individuales o consolidados, de la entidad.</p>	
Gastos (expenses)	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	1.7

Término	Definición	Localización
Gastos pagados a través del sistema impositivo (expenses paid through the tax system)	activos o incremento de pasivos, produciendo una disminución en los activos netos/patrimonio, excepto los relativos a lo distribuido a los propietarios. Importes que están disponibles para los beneficiarios independientemente de que paguen impuestos o no.	23.7
Grupo de activos biológicos (group of biological assets)	Agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares.	27.9
Hecho imponible (taxable event)	El hecho que el gobierno, órgano legislativo u otra autoridad ha determinado que esté sujeto a imposición.	23.7
Hechos ocurridos después de la fecha de presentación (events after the reporting date)	Aquellos sucesos, ya sean favorables o desfavorables que se han producido entre la fecha de presentación y la fecha de autorización de los estados financieros para su emisión. Pueden identificarse dos tipos de eventos: (a) aquellos que suministran evidencia de condiciones que ya existían en la fecha de presentación (hechos posteriores a la fecha de presentación que implican ajuste); y (b) aquéllos que son indicativos de condiciones que han aparecido después de la fecha de presentación (hechos posteriores a la fecha de presentación que no implican ajuste).	14.5
Identificable (identifiable)	Un activo es identificable si: (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un acuerdo vinculante, activo o pasivo identificable con los que guarde relación, independientemente de que la entidad	40.5

Término	Definición	Localización
	<p>tenga intención de ejercer estas opciones; o</p> <p>(b) surge de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales), con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.</p>	
Importe de servicio recuperable (recoverable service amount)	En un activo no generador de efectivo, el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta, y su valor en uso.	21.14
Importe depreciable (depreciable amount)	El costo de un activo u otra cantidad que lo sustituya, una vez deducido su valor residual.	17.13
Importe en libros (de las propiedades, planta y equipo) [carrying amount (of property, plant, and equipment)]	El importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas de valor por deterioro acumuladas.	17.13
Importe en libros (de propiedades de inversión) [carrying amount (of investment property)]	El importe por el que se reconoce un activo en el estado de situación financiera.	16.7
Importe en libros (de un activo intangible) [carrying amount (of an intangible asset)]	El importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.	31.16
Importe en libros de un activo (carrying amount of an asset)	El importe por el que se reconoce un activo en el estado de situación financiera de la entidad una vez deducidas todas las depreciaciones acumuladas y pérdidas de valor por deterioro recogidas.	10.7

Término	Definición	Localización
Importe en libros de un pasivo (carrying amount of a liability)	El importe por el que se reconoce un pasivo en el estado de situación financiera.	10.7
Importe recuperable (de propiedades, planta y equipo) [recoverable amount (of property, plant, and equipment)]	En un activo generador de efectivo, el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta, y su valor en uso.	17.13
Importe recuperable (de un activo o de una unidad generadora de efectivo) (recoverable amount (of an asset or a cash-generating unit))	En un activo o en una unidad generadora de efectivo, el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta, y su valor en uso.	26.13
Impracticable (1) [impracticable (1)]	La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.	1.7
Impracticable (2) [impracticable (2)]	La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Para un periodo anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si: <ul style="list-style-type: none"> (a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas no son determinables; (b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo; o 	3.7

Término	Definición	Localización
	<p>(c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y es imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:</p> <p>(i) suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y</p> <p>(ii) tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del periodo previo fueron autorizados para su emisión;</p> <p>de otro tipo de información.</p>	
Impuestos (taxes)	Beneficios económicos o potencial de servicio pagados o por pagar obligatoriamente a las entidades del sector público, de acuerdo con las leyes y/o regulaciones, establecidas para proporcionar ingresos al gobierno. Los impuestos no incluyen multas u otras sanciones impuestas por infringir la ley.	23.7
Influencia significativa (referida a participaciones en otras entidades) [significant influence (relating to interests in other entities)]	El poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la otra entidad, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de dichas decisiones.	36.8
Influencia significativa (referido a transacciones con partes relacionadas) [significant influence (relating	El poder para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de una entidad, sin controlarlas. La influencia significativa se puede ejercer de varias formas, normalmente, a través de la representación en el consejo de administración u órgano de gobierno equivalente pero también, por ejemplo, a	20.4

Término to related party transactions)]	Definición	Localización
	través de la participación en (a) el proceso de fijación de políticas, (b) transacciones de importancia entre entidades que pertenecen a una misma entidad económica, (c) intercambio de personal directivo, o (d) dependencia tecnológica. La influencia significativa puede obtenerse a través de una participación en la propiedad, por derecho legal o por acuerdos. En el caso de participación en la propiedad, se presume la existencia de influencia significativa si se cumplen las condiciones dadas en la definición de la NICSP 7.	
Ingreso (revenue)	La entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio habida durante el periodo sobre el que se informa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en los activos netos/patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de capital.	1.7
Ingreso del segmento (segment revenue)	Es el ingreso que figura en el estado de rendimiento financiero de la entidad que es directamente atribuible a un segmento, más la parte correspondiente de los ingresos de la entidad que puedan ser atribuibles al mismo, utilizando una base razonable de reparto y que proviene, o bien de asignaciones presupuestarias o similares, subvenciones, transferencias, multas, honorarios o ventas a clientes externos; o bien de transacciones con otros segmentos de la misma entidad. El ingreso del segmento no comprende: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="361 1225 855 1413">(a) los ingresos por intereses o dividendos, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos a otros segmentos, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera; o <li data-bbox="361 1425 855 1572">(b) las ganancias procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las operaciones del segmento sean de naturaleza fundamentalmente 	18.27

Término	Definición	Localización
	<p>financiera.</p> <p>El ingreso del segmento incluye la participación de la entidad en el resultado neto (ahorro o desahorro) de las asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas mediante el método de la participación, siempre y cuando tales partidas se incluyan en los ingresos consolidados o totales de la entidad.</p> <p>El ingreso del segmento debe incluir la parte de los ingresos que correspondan a la entidad en los negocios conjuntos, que se contabilizan por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8.</p>	
<p>Ingreso procedente de una entidad estructurada (income from a structured entity)</p>	<p>Incluye, pero no se limita a, comisiones recurrentes y no recurrentes, intereses, dividendos o distribuciones similares, ganancias o pérdidas en la nueva medición o en baja en cuentas de participaciones en entidades estructuradas y ganancias o pérdidas de transferencias de activos y pasivos a la entidad estructurada.</p>	38.7
<p>Ingresos financieros no acumulados (no devengados) (unearned finance revenue)</p>	<p>La diferencia entre:</p> <p>(a) la inversión bruta en el arrendamiento; y</p> <p>(b) la inversión neta en el arrendamiento.</p>	13.8
<p>Inicio del arrendamiento (inception of the lease)</p>	<p>La fecha más temprana entre la del acuerdo del arrendamiento y la del compromiso de ejecutar, por las partes, las principales disposiciones del acuerdo que establece el mismo. En esta fecha:</p> <p>(a) se clasificará el arrendamiento como operativo o como financiero; y</p> <p>(b) en el caso de tratarse de un arrendamiento financiero, se determinarán los importes que se reconocerán al comienzo del plazo de arrendamiento.</p>	13.8
<p>Instrumento con</p>	<p>Instrumento financiero que proporciona al</p>	28.9

Término	Definición	Localización
opción de venta (puttable instrument)	tenedor el derecho a devolver el instrumento al emisor a cambio de efectivo o de otro activo financiero o es devuelto automáticamente al emisor en el momento en que tenga lugar un suceso futuro incierto o la muerte o jubilación del tenedor de dicho instrumento.	
Instrumento de cobertura (hedging instrument)	Un derivado designado o bien (solo en el caso de la cobertura del riesgo de tipo de cambio) un activo financiero o un pasivo financiero no derivado cuyo valor razonable o flujos de efectivo generados se espera que compensen los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta, respectivamente (los párrafos 81 a 86, así como los párrafos GA127 a GA130 del Apéndice A, de la NICSP 29 desarrollan la definición de instrumento de cobertura).	29.10
Instrumento de patrimonio (equity instrument)	Cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, una vez hayan sido deducidos todos sus pasivos.	28.9
Instrumento financiero (financial instrument)	Cualquier contrato que da lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad.	28.9
Interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto [net interest on the net defined benefit liability (asset)]	El cambio durante el periodo en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto que surge del paso del tiempo	39.8
Inventarios (inventories)	Activos: (a) en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción; (b) en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos o distribuidos en la prestación de	12.9

Término	Definición	Localización
	servicios; (c) conservados para su venta o distribución, en el curso ordinario de las operaciones; o (d) en proceso de producción para su venta o distribución.	
Inversión bruta en el arrendamiento (gross investment in the lease)	Suma de: (a) los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento financiero; y (b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.	13.8
Inversión neta en el arrendamiento (net investment in the lease)	Inversión bruta en el arrendamiento descontada al tipo de interés implícito en él.	13.8
Inversión neta en un negocio en el extranjero (net investment in a foreign operation)	El importe que corresponde a la participación de la entidad que informa en los activos netos/patrimonio del citado negocio.	4.10
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento (held-to-maturity investments)	Activos financieros no derivados con una fecha de vencimiento fijada, cuando los pagos son de cuantía fija o determinable y la entidad tiene tanto la intención efectiva como la capacidad de conservarlos hasta su vencimiento (véanse los párrafos GA29 a GA38 del Apéndice A de la NICSP 29), distintos de aquéllos que: (a) aquéllos que en el momento del reconocimiento inicial, la entidad haya designado para contabilizar al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro); (b) la entidad haya designado como activos disponibles para la venta; y (c) aquéllos que cumplan con la definición de préstamos y cuentas por cobrar. Una entidad no podrá clasificar ningún activo financiero como inversión mantenida hasta el vencimiento si, durante el ejercicio corriente o durante los dos anteriores, ha vendido o	29.10

Término	Definición	Localización
	<p>reclasificado un importe no insignificante de inversiones mantenidas hasta el vencimiento (la significatividad debe establecerse en relación con el importe total de las inversiones mantenidas hasta el vencimiento), distinto de aquellas ventas o reclasificaciones que:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) estén tan cerca del vencimiento o de la fecha de rescate del activo financiero (por ejemplo, menos de tres meses antes del vencimiento), que los cambios en las tasas de interés del mercado no tendrían un efecto significativo en el valor razonable del activo financiero; (b) ocurran después de que la entidad haya cobrado sustancialmente todo el principal original del activo financiero a través de las amortizaciones previstas o mediante amortizaciones anticipadas; o (c) sean atribuibles a un suceso aislado que esté fuera del control de la entidad, no sea recurrente y no pueda ser razonablemente anticipado por la entidad. 	
Investigación (research)	Estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.	31.16
Liquidación (settlement)	Una transacción que elimina todas las obligaciones legales o implícitas posteriores para parte o todos los beneficios proporcionados según un plan de beneficios definidos, distinta de un pago de beneficios a los empleados o en nombre de éstos que está establecida en las condiciones del plan e incluida en los supuestos actuariales.	39.8
Material (o con importancia relativa) (material)	Omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tendrán importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las valoraciones o en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base	1.7

Término	Definición	Localización
Mercado activo (active market)	<p>en los estados financieros. La importancia relativa depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciadas en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.</p> <p>Un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) las partidas objeto de transacción son homogéneas; (b) siempre es posible encontrar compradores y vendedores; y (c) los precios están disponibles para el público. 	21.14
Método de la participación (referido a participaciones en otras entidades) [equity method (relating to interests in other entities)]	<p>Método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo, y es ajustada a partir de entonces por los cambios posteriores a la adquisición en la parte del inversor, de los activos netos/patrimonio de la asociada o negocio conjunto. El resultado (ahorro o desahorro) del periodo del inversor incluye su participación en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de la participada y los activos netos/patrimonio del inversor incluyen su parte de cambios en los activos netos/patrimonio de la participada que no han sido reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de la participada.</p>	36.8
Método de la tasa interés efectiva (effective interest method)	<p>Un método de cálculo del costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero (o de un grupo de activos financieros o pasivos financieros) y de imputación del ingreso o gasto financiero a lo largo del periodo relevante. La tasa de interés efectiva es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero (o, cuando sea adecuado, en un periodo más corto) con el</p>	29.10

Término	Definición	Localización
	<p>importe neto en libros del activo financiero o pasivo financiero. Para calcular la tasa de interés efectiva, una entidad estimará los flujos de efectivo teniendo en cuenta todas las condiciones contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, rescates y opciones de compra o similares), pero no tendrá en cuenta las pérdidas crediticias futuras. El cálculo incluirá todas las comisiones y puntos de interés pagados o recibidos por las partes del contrato que integren la tasa de interés efectiva (véase la NICSP 9, <i>Ingresos de Transacciones con Contraprestación</i>), así como los costos de transacción y cualquier otra prima o descuento. Se presume que los flujos de efectivo y la vida esperada de un grupo de instrumentos financieros similares pueden ser estimados con fiabilidad. Sin embargo, en aquellos raros casos en que esos flujos de efectivo o la vida esperada de un instrumento financiero (o de un grupo de instrumentos financieros) no puedan ser estimados con fiabilidad, la entidad utilizará los flujos de efectivo contractuales a lo largo del periodo contractual completo del instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros).</p>	
Moneda de presentación (presentation currency)	La moneda en la cual se presentan los estados financieros.	4.10
Moneda extranjera (foreign currency)	Cualquier moneda diferente a la moneda funcional de la entidad.	4.10
Moneda funcional (functional currency)	Moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.	4.10
Multas (fines)	Beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por una entidad del sector público, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de infringir las	23.7

Término	Definición	Localización
	leyes o regulaciones.	
Negocio conjunto (joint venture)	Un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos de éste.	36.8
Negocio en el extranjero (foreign operation)	Una entidad controlada, asociada, negocio conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.	4.10
Notas (notes)	Contienen información adicional a la presentada en los estados de situación financiera, estado de rendimiento financiero y estado de cambios en los activos netos/patrimonio y el estado de flujos de efectivo. Éstas proporcionan descripciones narrativas o desagregaciones de partidas reveladas en dichos estados y contienen información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en estos estados.	1.7
Nuevas mediciones del pasivo (activo) de beneficios definidos neto [remeasurements of the net defined benefit liability (asset)]	Comprenden: <ul style="list-style-type: none"> (a) ganancias y pérdidas actuariales; (b) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto; y (c) los cambios en el efecto del techo del activo, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto. 	39.8
Obligación implícita (constructive obligation)	La que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que: <ul style="list-style-type: none"> (a) debido a un patrón de comportamiento establecido en el pasado, a políticas de la entidad que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y 	19.18

Término	Definición	Localización
	(b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.	
Obligación legal (legal obligation)	Aquella que se deriva de: (a) un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas); (b) legislación; o (c) otra causa de tipo legal.	19.18
Operación (operation)	Conjunto integrado de actividades y activos o pasivos relacionados susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de lograr los objetivos de una entidad, proporcionando bienes o servicios.	40.5
Operación adquirida (acquired operation)	La operación en la que la adquirente obtiene el control en una adquisición.	40.5
Operación conjunta (joint operation)	Un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo.	37.7
Operación que se combina (combining operation)	Aquella que se combina con una o más operaciones distintas para formar la entidad resultante en una fusión.	40.5
Operador (en un acuerdo de concesión de servicios) [operator (in a service concession arrangement)]	Es la entidad que utiliza el activo de concesión de servicios para proporcionar servicios públicos, sujeto al control del activo por la concedente.	32.8
Operador conjunto (joint operator)	Una parte de una operación conjunta que tiene control conjunto sobre ésta.	37.7
Otro riesgo de precio (other price risk)	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia	30.8

Término	Definición	Localización
<p>de variaciones en los precios de mercado (diferentes de las que provienen del riesgo de tasa de interés y del riesgo de tasa de cambio), sea que ellas estén causadas por factores específicos al instrumento financiero en concreto o a su emisor, o por factores que afecten a todos los instrumentos financieros similares negociados en el mercado.</p> <p>Otros beneficios a los empleados a largo plazo (other long-term employee benefits) De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.</p>	<p>Beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios post-empleo y beneficios por terminación) cuyo pago no ha de ser liquidado en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el que los empleados hayan prestado los servicios.</p>	25.10
<p>Otros beneficios a los empleados a largo plazo (other long-term employee benefits) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.</p>	<p>Todos los beneficios a los empleados diferentes de los beneficios a los empleados a corto plazo, beneficios posteriores al periodo de empleo e indemnizaciones por cese.</p>	39.8
<p>Pagos mínimos por arrendamiento (minimum lease payments)</p>	<p>Los pagos que, durante el plazo del arrendamiento, hace o puede ser requerido para que haga el arrendatario, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente, como los costos de los servicios y, donde sea aplicable, los impuestos a pagar por el arrendador y a rembolsar a éste, junto con:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o (b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual que le garantice: <ul style="list-style-type: none"> (i) parte del arrendatario; 	13.8

Término	Definición	Localización
	<ul style="list-style-type: none"> (ii) una parte relacionada con éste; o (iii) un tercero independiente que tenga la capacidad financiera de atender las obligaciones asumidas bajo la garantía. <p>Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor razonable del activo en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos por el arrendamiento comprenderán tanto los pagos mínimos a satisfacer en el plazo del mismo hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra, como el pago necesario para ejercitar esta opción de compra.</p>	
Parte de un acuerdo conjunto (party to a joint arrangement)	Una entidad que participa en un acuerdo conjunto, independientemente de si esa entidad tiene control conjunto de dicho acuerdo.	37.7
Parte relacionada (related party)	<p>Una parte se considera relacionada con otra parte si una de ellas tiene la posibilidad (a) de ejercer el control sobre la otra, o (b) de ejercer influencia significativa sobre ella al tomar sus decisiones financieras y operativas, o si la parte relacionada y otra entidad están sujetas a control común. Las partes relacionadas incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) entidades que directamente, o indirectamente a través de uno o más intermediarios, controlan o son controladas por la entidad que presenta los estados financieros; (b) asociadas (véase la NICSP 7, <i>Inversiones en Asociadas</i>); (c) individuos que posean, directa o indirectamente, alguna participación en la entidad que informa, de manera que les permita ejercer influencia 	20.4

Término	Definición	Localización
	<p>significativa sobre la misma, así como los familiares próximos de tales individuos;</p> <p>(d) personal clave de la gerencia y familiares próximos a los mismos; y</p> <p>(e) entidades en las cuales cualquiera de las personas descritas en c) o d) posea, directa o indirectamente, una participación sustancial, o sobre las que tales personas pueden ejercer influencia significativa.</p>	
Participación en otra entidad (interest in another entity)	<p>Se refiere a la implicación mediante acuerdos contractuales o de otro tipo que expone a una entidad a la variabilidad de los beneficios procedentes de los de otra entidad. Una participación en otra entidad puede ponerse en evidencia mediante, pero no se limita a, la tenencia de instrumentos de deuda o patrimonio, así como otras formas de implicación tales como la provisión de fondos, apoyo de liquidez, mejora crediticia y garantías. Incluye los medios por los que una entidad tiene control o control conjunto de otra entidad, o influencia significativa sobre ésta. Una entidad no tiene necesariamente una participación en otra entidad, únicamente debido a una relación habitual de financiador/destinatario o cliente/proveedor.</p>	37.7
Participación no controladora (non-controlling interest)	<p>Los activos netos/patrimonio en una entidad controlada que no son atribuibles, directa o indirectamente, a una entidad controladora.</p>	35.14
Participaciones en el patrimonio (equity interests)	<p>A efectos de esta Norma se utiliza en sentido amplio para referirse a las participaciones en la propiedad de entidades que pertenecen a los inversores y propietarios, participaciones de partícipes o miembros de entidades mutualistas.</p>	40.5
Partícipe de un negocio conjunto (joint venturer)	<p>Una parte de un negocio conjunto que tiene control conjunto sobre éste.</p>	36.8

Término	Definición	Localización
Partida cubierta (hedged item)	Un activo, pasivo, compromiso en firme, transacción prevista altamente probable o inversión neta en un negocio en el extranjero que (a) expone a la entidad al riesgo de cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo futuros, y (b) es designado para ser cubierto (los párrafos 87 a 94, así como los párrafos GA131 a GA141 del Apéndice A, de la NICSP 29 desarrollan la definición de partidas cubiertas).	29.10
Partidas monetarias (monetary items)	Unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.	4.10
Partidas no monetarias (non-monetary items)	Partidas que no son monetarias.	10.7
Pasivo (activo) por beneficios definidos neto (net defined benefit liability (asset))	El déficit o superávit ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo.	39.8
Pasivo contingente (contingent liability)	<p>(a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada solo porque sucedan, o no sucedan, uno o más sucesos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o</p> <p>(b) una obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:</p> <p>(i) no es probable que sea requerida una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio, estableciendo una obligación; o</p> <p>(ii) el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.</p>	19.18

Término	Definición	Localización
Pasivo financiero (financial liability)	<p data-bbox="408 204 600 230">Un pasivo que es:</p> <p data-bbox="408 244 772 270">(a) una obligación contractual:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="483 279 904 366">(i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o <li data-bbox="483 383 904 539">(ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad; o <p data-bbox="408 548 904 635">(b) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propios de la entidad, y sea:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="483 644 904 835">(i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad estuviese o pudiese estar obligada a entregar una cantidad variable de los instrumentos de patrimonio propio; o <li data-bbox="483 843 904 1579">(ii) un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. A estos efectos los instrumentos de patrimonio propios de la entidad no incluyen los instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16, instrumentos que imponen una obligación a la entidad de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifican como instrumentos de 	28.9

Término	Definición	Localización
Pasivos	<p>patrimonio de acuerdo con los párrafos 17 y 18, o los instrumentos que son contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propios de la entidad.</p> <p>Como excepción, un instrumento que cumpla la definición de un pasivo financiero se clasificará como un instrumento de patrimonio, si tiene todas las características y cumple las condiciones de los párrafos 15 y 16 o de los párrafos 17 y 18.</p>	1.7
Pasivos del segmento (segment liabilities)	<p>Aquellos pasivos que derivan de las actividades de operación de un segmento y que le son directamente atribuibles, o bien pueden asignársele utilizando bases razonables de reparto.</p> <p>Si se han incluido en el gasto del segmento costos por intereses, los pasivos del segmento incluirán las deudas causantes de tales intereses.</p> <p>Los pasivos de un segmento incluyen la parte que corresponda a la entidad participante en los pasivos de los negocios conjuntos que se contabilicen por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8.</p> <p>Los pasivos del segmento no incluyen las deudas por impuestos a las ganancias o equivalentes al impuesto a las ganancias que estén reconocidas de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes al mismo.</p>	18.27
Pérdida por deterioro de un	<p>Cantidad en que el importe en libros de un activo excede a su importe recuperable.</p>	17.13

Término	Definición	Localización
activo generador de efectivo (impairment loss of a cash-generating asset)		
Pérdida por deterioro de un activo no generador de efectivo (impairment loss of a non-cash-generating asset)	La cantidad en que el importe en libros de un activo excede a su importe de servicio recuperable.	17.13
Personal clave de la gerencia (key management personnel)	<p>(a) Todos los directivos o miembros del órgano de gobierno de la entidad; y</p> <p>(b) otras personas que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad que informa. Cuando se cumple esta exigencia, el personal clave de la gerencia incluye:</p> <p>(i) cuando haya un miembro del órgano de gobierno de una entidad con autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad que presenta los estados financieros, ese miembro;</p> <p>(ii) cualquier consejero clave de ese miembro; y</p> <p>(iii) a menos que ya esté incluido en (a), el grupo de altos cargos de la entidad que presenta los estados financieros, incluyendo el director general o principal responsable de la entidad que informa.</p>	20.4
Planes de aportaciones definidas (defined contribution plans)	Planes de beneficios post-empleo, en los cuales la entidad realiza contribuciones fijas a una entidad separada (un fondo) y no tiene la obligación legal ni implícita de realizar	25.10

Término	Definición	Localización
De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.	contribuciones adicionales, en el caso de que el fondo no tenga activos suficientes para atender a los beneficios de los empleados que se relacionen con los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores.	
Planes de aportaciones definidas (defined contribution plans)	Planes de beneficios post-empleo, en los cuales la entidad realiza contribuciones fijas a una entidad separada (un fondo) y no tiene la obligación legal ni implícita de realizar contribuciones adicionales, en el caso de que el fondo no tenga activos suficientes para atender a los beneficios de los empleados que se relacionen con los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores.	39.8
De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.		
Planes de beneficios definidos (defined benefit plans)	Planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.	25.10
De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.		
Planes de beneficios definidos (defined benefit plans)	Planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.	39.8
De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.		
Planes de beneficios post-empleo (post-employment benefit plans)	Acuerdos, formales o informales, en los que la entidad se compromete a suministrar beneficios a uno o más empleados tras la terminación de su periodo de empleo.-	25.10
De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del		

Término	Definición	Localización
31 de diciembre de 2017.	Acuerdos, formales o informales, en los que la entidad se compromete a suministrar beneficios a uno o más empleados tras la terminación de su periodo de empleo.	39.8
Planes de beneficios post-empleo (post-employment benefit plans)		
De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.		
Planes gubernamentales (state plans)	Planes distintos de los programas combinados de seguridad social, establecidos por la legislación y que operan como si fueran planes multi-patronales para todas las entidades de las categorías económicas establecidas por la legislación.	25.10
De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.		
Planes gubernamentales (state plans)	Planes establecidos por la legislación y que operan como si fuesen planes multi-patronales para todas las entidades en las categorías económicas establecidas por la legislación.	39.8
De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.		
Planes multi-patronales (multi-employer plans)	Planes de aportaciones definidas (diferentes de los planes gubernamentales y los programas combinados de seguridad social) o planes de beneficios definidos (diferentes de los planes gubernamentales), en los cuales:	25.10
De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.	<ul style="list-style-type: none"> (a) se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y (b) se utilizan dichos activos para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, teniendo en cuenta que tanto las aportaciones como los niveles de 	

Término	Definición	Localización
Planes multi-patronales (multi-employer plans)	<p>beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad que emplea a los empleados afectados.</p> <p>Planes de aportaciones definidas (diferentes de los planes gubernamentales) o planes de beneficios definidos (diferentes de los planes gubernamentales), en los cuales:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y (b) se utilizan dichos activos para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, teniendo en cuenta que tanto las contribuciones como los niveles de beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad, ni de los empleados cubiertos por el plan. 	39.8
De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.		
Plantas productoras (bearer plant)	<p>Una planta viva que:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) se utiliza en la elaboración o suministro de productos agrícolas; (b) se espera que produzca durante más de un periodo; y (c) tiene una probabilidad remota de ser vendida como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas. 	17.13, 27.9
Plazo del arrendamiento (lease term)	El periodo no cancelable, por el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier cláusula adicional mediante la cual éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la razonable certeza de que el arrendatario ejercerá tal opción.	13.8
Plusvalía (goodwill)	Un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una adquisición que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada.	40.5
Poder (power)	Está formado por derechos existentes que	35.14

Término	Definición	Localización
Políticas contables (accounting policies)	<p>otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes de otra entidad.</p> <p>Los principios, bases, convencionalismos, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros.</p>	3.7
Políticas contables del segmento (segment accounting policies)	<p>Políticas contables adoptadas para la preparación y presentación de los estados financieros del grupo consolidado o de los estados financieros de la entidad, así como las políticas contables que tienen que ver específicamente con la presentación de información por segmentos.</p>	18.27
<p>Póliza de seguro apta (qualifying insurance policy) De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.</p>	<p>Una póliza de seguro¹, emitida por un asegurador que no es una parte relacionada de la entidad que informa (según queda definido en la NICSP 20), cuando las indemnizaciones de la póliza:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) solo pueden usarse para pagar o financiar beneficios para los empleados en virtud de un plan de beneficios definidos; y (b) no están disponibles para los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden ser pagadas a esta entidad, a menos que: <ul style="list-style-type: none"> (i) las indemnizaciones representan activos excedentes que no son necesarios para que la póliza cumpla con todas las obligaciones relacionadas con el plan de beneficios de los empleados; o (ii) las indemnizaciones retornan a la entidad que informa para reembolsarla por beneficios a los empleados ya pagados. 	25.10

¹ Una póliza de seguro apta no es, necesariamente, un contrato de seguro (véase la norma internacional o nacional aplicable que trate sobre los contratos de seguro).

Término	Definición	Localización
Póliza de seguro apta (qualifying insurance policy) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.	Una póliza de seguro ¹ , emitida por un asegurador que no es una parte relacionada de la entidad que informa (según queda definido en la NICSP 20), cuando las indemnizaciones de la póliza: <ul style="list-style-type: none"> (a) solo pueden usarse para pagar o financiar beneficios para los empleados en virtud de un plan de beneficios definidos; y (b) no están disponibles para los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden ser pagadas a esta entidad, a menos que: <ul style="list-style-type: none"> (i) las indemnizaciones representan activos excedentes que no son necesarios para que la póliza cumpla con todas las obligaciones relacionadas con el plan de beneficios de los empleados; o (ii) las indemnizaciones retornan a la entidad que informa para reembolsarla por beneficios a los empleados ya pagados. 	39,8
Préstamos por pagar (loans payable)	Pasivos financieros diferentes de las cuentas comerciales por pagar a corto plazo en condiciones normales de crédito.	30.8
Préstamos y cuentas por cobrar (loans and receivables)	Activos financieros no derivados con pagos fijos o determinables que no cotizan en un mercado activo distintos de: <ul style="list-style-type: none"> (a) los que la entidad tenga la intención de vender inmediatamente o en un futuro próximo, que serán clasificados como mantenidos para negociar y los que la entidad, en el momento del reconocimiento inicial, haya designado para su contabilización al valor 	29.10

¹ Una póliza de seguro apta no es, necesariamente, un contrato de seguro (véase la norma internacional o nacional aplicable que trate sobre los contratos de seguro).

Término	Definición	Localización
	<p>razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro);</p> <p>(b) los que la entidad designe en el momento de reconocimiento inicial como disponibles para la venta; o</p> <p>(c) aquéllos en los cuales el tenedor no pueda recuperar sustancialmente toda la inversión inicial, por circunstancias diferentes al deterioro crediticio, que serán clasificados como disponibles para la venta.</p>	
Presupuesto anual (annual budget)	Un presupuesto aprobado para un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para periodos posteriores al periodo del presupuesto.	24.7
Presupuesto aprobado (approved budget)	La autorización de para gastar derivada de leyes, leyes de asignación presupuestaria, ordenanzas del gobierno y otras decisiones relacionadas con los ingresos o cobros anticipados del periodo presupuestario.	24.7
Presupuesto final (final budget)	El presupuesto inicial ajustado por todas las reservas, importes remanentes, transferencias, distribuciones, asignaciones de suplementos presupuestarios y otros cambios legislativos autorizados o autorizaciones similares, aplicables al periodo del presupuesto.	24.7
Presupuesto inicial (original budget)	El presupuesto inicial aprobado para el periodo presupuestario.	24.7
Presupuesto plurianual (multi-year budget)	Un presupuesto aprobado para más de un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para periodos posteriores al periodo del presupuesto.	24,7
Primeros estados financieros conforme a las NICSP (first IPSAS financial statements)	Primeros estados financieros anuales en los que la entidad cumple con las NICSP de base de acumulación (o devengo) y puede hacer una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP porque adoptó una o más exenciones de transición de esta NICSP que no afectan a la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para afirmar el cumplimiento con	33.9

Término	Definición	Localización
	las NICSP de base de acumulación (o devengo).	
Producto agrícola (agricultural produce)	Producto ya recolectado procedente de los activos biológicos de la entidad.	27.9
Programas combinados de seguridad social (composite social security programs)	Programas establecidos por la legislación y que <ul style="list-style-type: none"> (a) operan como planes multi-patronales para proporcionar beneficios post-empleo; y que (b) proporcionan beneficios que no son contraprestación a cambio de servicios prestados por los empleados. 	25.10
Propiedad de inversión (investment property)	Propiedades (terrenos o un edificio, en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen para obtener rentas o plusvalía o ambas, en lugar de para: <ul style="list-style-type: none"> (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones. 	16.7
Propiedad ocupada por el dueño (owner-occupied property)	Propiedad que se tiene (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.	16.7
Propiedades, planta y equipo (property, plant, and equipment)	Activos tangibles que: <ul style="list-style-type: none"> (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se espera que serán utilizados durante más de un periodo contable. 	17.13
Propietarios (owners)	A efectos de esta Norma, se usa en un sentido amplio para incluir cualquier parte con participaciones en la propiedad cuantificables en una operación. Esto incluye, pero no se limita a los poseedores de participaciones en el patrimonio de las entidades que pertenecen	40.5

Término	Definición	Localización
	a los inversores-propietarios, partícipes o miembros de entidades mutualistas.	
Provisión (provision)	Pasivo cuya cuantía o vencimiento es incierto.	19.18
Quien toma decisiones (decision maker)	Una entidad con derechos de toma de decisiones que es un principal o un agente para otras partes.	35.14
Reestructuración (restructuring)	Un programa planificado y controlado por la gerencia cuyo efecto es un cambio significativo: <ul style="list-style-type: none"> (a) en el alcance de la actividad llevada a cabo por la entidad; o (b) en la manera en que esas actividades se lleva a cabo. 	19.18
Reexpresión retroactiva (retrospective restatement)	Corrección del reconocimiento, medición y revelación de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en ejercicios anteriores no hubiera ocurrido nunca.	3.7
Remuneración del personal clave de la gerencia (remuneration of key management personnel)	Cualquier prestación o beneficio pagado por la entidad que informa al personal clave de la gerencia, que se deriva directa o indirectamente de los servicios suministrados en su condición de miembros del órgano de gobierno, o de cualquier otro modo como empleados de la entidad que informa.	20.4
Rendimientos de los activos del plan (return on plan assets)	Los intereses, dividendos o distribuciones similares y otros ingresos derivados de los activos del plan, junto con las pérdidas o ganancias de esos activos, realizadas o no, menos los costos de administrar el plan (distintos de los incluidos en las suposiciones actuariales utilizadas para medir la obligación por beneficios definidos) y menos los impuestos a pagar por el plan en sí mismo.	25.10
De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.		
Rendimientos de los activos del plan (return on plan assets)	El interés, dividendos y otros ingresos que provienen de los activos del plan, junto con las ganancias o pérdidas realizadas y no realizadas de los activos del plan, menos: <ul style="list-style-type: none"> (a) los costos de gestión de los activos del 	39.8
De aplicación a los		

Término	Definición	Localización
periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.	plan; y (b) los impuestos por pagar por el plan por sí mismo, distintos de los impuestos incluidos en los supuestos actuariales utilizados para medir el valor presente de la obligación por beneficios definidos.	
Restricciones sobre activos transferidos (restrictions on transferred assets)	Estipulaciones que limitan o dirigen los propósitos para los cuales puede usarse un activo transferido, pero no especifican que se requiera que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio deban devolverse al transferidor si no se hace el uso que se especifica.	23.7
Riesgo crediticio (credit risk)	El riesgo de que una de las partes de un instrumento financiero cause una pérdida financiera a la otra parte por incumplir una obligación.	30.8
Riesgo de liquidez (liquidity risk)	El riesgo de que una entidad encuentre dificultad para cumplir con obligaciones asociadas con pasivos financieros que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otro activo financiero.	30.8
Riesgo de mercado (market risk)	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en los precios de mercado. El riesgo de mercado comprende tres tipos de riesgo: riesgo de tasa de cambio, riesgo de tasa de interés y otros riesgos de precio.	30.8
Riesgo de tasa de cambio (currency risk)	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en las tasas de cambio de una moneda extranjera.	30.8
Riesgo de tasa de interés (interest rate risk)	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en las tasas de interés de mercado.	30.8
Sector gobierno	Comprende todas las entidades organizativas	22.15

Término	Definición	Localización
general (general government sector)	del gobierno general definidas en las bases estadísticas de información financiera.	
Segmento (segment)	Una actividad o grupo de actividades de la entidad, que son identificables y para las cuales es apropiado presentar información financiera separada con el fin de (a) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos, y (b) tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos.	18.9
Suceso que da origen a la obligación (obligating event)	Un suceso que crea una obligación legal o implícita, a consecuencia de lo cual a una entidad no le queda otra alternativa más realista que cancelar esa obligación.	19.18
Supervisión (oversight)	La supervisión de las actividades de una entidad, con la autoridad o responsabilidad de controlar, o ejercitar una influencia significativa sobre las decisiones financieras y operativas de la entidad.	20.4
Tasa de cambio (exchange rate)	Ratio de intercambio entre dos monedas.	4.10
Tasa de cambio de cierre (closing rate)	La tasa de cambio existente a la fecha de presentación.	4.10
Tasa de cambio de contado (spot exchange rate)	Tasa de cambio utilizada en las transacciones con entrega inmediata.	4.10
Tasa de interés implícita en el arrendamiento (interest rate implicit in the lease)	La tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce que el valor presente agregado de: (a) los pagos mínimos por el arrendamiento; y (b) el valor residual no garantizado sean iguales a la suma de (i) el valor razonable del activo arrendado y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.	13.8
Tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario (lessee's	La tasa de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si éste no fuera determinable, la tasa en la que incurriría aquél, al inicio del arrendamiento, si pidiera prestados, en un plazo y con garantías	13.8

Término	Definición	Localización
incremental borrowing rate of interest)	similares, los fondos necesarios para comprar el activo.	
Techo del activo (asset ceiling)	El valor presente de cualesquiera beneficios económicos disponibles en forma de reembolsos del plan o reducciones en las aportaciones futuras al mismo.	39.8
Transacción con partes relacionadas (related party transaction)	Una transferencia de recursos u obligaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue, o no, un precio. Las transacciones entre partes relacionadas excluyen transacciones con cualquier otra entidad que solamente es una parte relacionada debido a su dependencia económica de la entidad que informa o del gobierno del que forma parte.	20.4
Transacción prevista (forecast transaction)	Una transacción futura anticipada pero no comprometida.	29.10
Transacciones de intercambio (exchange transactions)	Transacciones en las cuales una entidad recibe activos o servicios, o cancela pasivos, y entrega a cambio un valor aproximadamente igual (principalmente en efectivo, bienes, servicios o uso de los activos) directamente a otra entidad.	9.11
Transacciones sin contraprestación (non-exchange transactions)	Transacciones que no son de intercambio. En una transacción sin contraprestación, una entidad, o bien recibe valor de otra entidad sin entregar directamente un valor aproximadamente igual a cambio, o bien entrega valor a otra entidad sin recibir directamente un valor aproximadamente igual a cambio.	9.11
Transferencias (transfers)	Entradas de beneficios económicos o potencial de servicio futuros, de transacciones sin contraprestación que no sean impuestos.	23.7
Transformación biológica (biological transformation)	Comprende los procesos de crecimiento, degeneración, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en un activo biológico.	27.9
Unidad generadora	El grupo identificable de activos más pequeño	26.13

Término	Definición	Localización
de efectivo (cash-generating unit)	que se posee con el objetivo principal de generar un retorno comercial que genera entradas de efectivo por su uso continuado que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.	
Valor en uso de un activo generador de efectivo (value in use of a cash-generating asset)	El valor presente de los flujos futuros estimados de efectivo que se espera se deriven del uso continuado de un activo y de su disposición al final de su vida útil.	26.13
Valor en uso de un activo no generador de efectivo (value in use of a non-cash-generating asset)	El valor presente del potencial de servicio restante del activo.	21.14
Valor específico para la entidad (entity-specific value)	El valor actual de los flujos de efectivo que una entidad espera recibir por el uso continuado de un activo y por la disposición del mismo al término de su vida útil. En el caso de un pasivo, es el valor actual de los flujos de efectivo en que se espera incurrir para cancelarlo.	17.13
Valor presente de una obligación por beneficios definidos (present value of a defined benefit obligation)	Valor presente, sin deducir activo alguno perteneciente al plan, de los pagos futuros esperados que son necesarios para cumplir con las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo corriente y en los anteriores.	25.10
De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.		
Valor presente de una obligación por beneficios definidos (present value of a defined benefit obligation)	Valor presente, sin deducir activo alguno perteneciente al plan, de los pagos futuros esperados que son necesarios para cumplir con las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo corriente y en los anteriores.	39.8

Término	Definición	Localización
De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.		
Valor razonable (fair value)	El importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.	9.11
Valor razonable menos los costos de venta (fair value less costs to sell)	El importe que se puede obtener por la venta de un activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos para su disposición.	21.14
Valor realizable neto (net realizable value)	El precio estimado de venta en el curso ordinario de las operaciones, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta, intercambio o distribución.	12.9
Valor residual (de propiedades, planta y equipo o de un activo intangible) [residual value (of property, plant, and equipment or an intangible asset)]	El importe estimado que una entidad podría obtener en el momento presente de la disposición del activo, después de deducir los costos estimados por dicha disposición, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.	17.13

Término	Definición	Localización
Valor residual garantizado (guaranteed residual value)	<p>(a) para el arrendatario, la parte del valor residual que ha sido garantizada por él mismo o por un tercero relacionado con él (el importe de la garantía es la cuantía máxima que podrían, en cualquier caso, convertirse en pagadero); y</p> <p>(b) para el arrendador, la parte del valor residual que le ha sido garantizada por el arrendatario o por un tercero no relacionado con el arrendador, que tenga la capacidad financiera de atender las obligaciones asumidas debido a la garantía.</p>	13.8
Valor residual no garantizado (unguaranteed residual value)	La parte del valor residual del activo arrendado, cuya realización por parte del arrendador no está asegurada o queda garantizada exclusivamente por un tercero relacionado con el arrendador.	13.8
Vehículo separado (separate vehicle)	Una estructura financiera identificable de forma separada que incluye entidades legalmente separadas o entidades reconocidas por estatuto, independientemente de si esas entidades tienen personalidad legal.	37.7
Vida económica (economic life)	<p>Indistintamente:</p> <p>(a) el periodo durante el cual se espera que un activo produzca beneficios económicos o potencial de servicio para uno o más usuarios; o</p> <p>(b) la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más eventuales usuarios.</p>	13.8
Vida útil (de propiedades, planta y equipo o de un activo intangible) (useful life (of property, plant, and equipment or an intangible)	<p>Indistintamente:</p> <p>(a) el periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad; o</p> <p>(b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de la entidad.</p>	17.13

Término	Definición	Localización
Vida útil (de un activo no generador de efectivo) (useful life (of a non-cash-generating asset))	Indistintamente: (a) el periodo en el cual se espera que el activo sea utilizado por la entidad; o (b) el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener del activo.	21.14
Vida útil (de un arrendamiento) (useful life (of a lease))	El periodo de tiempo estimado, desde el inicio del plazo del arrendamiento pero sin estar limitado por él, a lo largo del cual se esperan consumir los beneficios económicos o potencial de servicio que representa el activo.	13.8

NICSP con base de acumulación (o devengo) emitidas a 31 de enero de 2017

Tabla A: Enumeración de NICSP en vigor a partir del 1 de enero de 2017

El Manual 2017 incluye todas las NICSP. Las NICSP muestran las últimas modificaciones. Cuando una NICSP incluye párrafos que no están todavía en vigor, dichos párrafos se enumeran. Se aconseja la aplicación anticipada de los párrafos modificados.

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
NICSP 1— Presentación de Estados Financieros (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	5	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			6	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			7	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016
			12	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			97	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016
			116	Modificado	NICSP 39	2016
			135	Modificado	NICSP 40	2016
			153I	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			153J	Nuevo	NICSP 39	2016
			153K	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 2—Estado de Flujos de Efectivo	Mayo 2000 2000	1 de julio de 2001	3	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			4	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			16	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			63E	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
NICSP 3—Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	5	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			6	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			59D	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
NICSP 4-Efectos	Abril de 2008	1 de enero de 2010	6	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera (revisada)			7	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			71C	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
NICSP 5—Costos por Préstamos	Mayo de 2000	1 de julio de 2001	2	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			3	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			11	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			42C	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
NICSP 9—Ingresos de Transacciones con Contraprestación	Julio de 2001	1 de julio de 2002	2	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			3	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			41C	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
NICSP 10 - Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	Julio de 2001	1 de julio de 2002	2	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			3	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			22	Modificado	NICSP 40	2016
			38D	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			38E	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 11— Contratos de Construcción	Julio de 2001	1 de julio de 2002	2	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			3	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			45	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016
			57B	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
NICSP 12- Inventarios	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	4	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			5	Eliminado	La aplicación de las	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
(revisada)					NICSP	
			51D	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
NICSP 13- Arrendamientos (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	3	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			4	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			85D	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
NICSP 14- Hechos Occurridos después de la Fecha de Presentación (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	3	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			4	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			15	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016
			21	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016
			31	Modificado	NICSP 40	2016
			32D	Nuevo	La aplicación de las	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
					NICSP	
			32E	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 16— Propiedades de Inversión (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	3	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			4	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			9	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016
			18A	Nuevo	NICSP 40	2016
			51A	Nuevo	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			87	Modificado	NICSP 40	2016
			90	Modificado	NICSP 40	2016
			101D	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			101E	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 17— Propiedades, Planta y equipo (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	3	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			4	Eliminado	La aplicación de las	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
					NICSP	
			31	Modificado	NICSP 39	2016
			51A	Nuevo	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			60	Modificado	NICSP 40	2016
			88	Modificado	NICSP 40	2016
			107K	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			107L	Nuevo	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			107M	Nuevo	NICSP 39	2016
			107N	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 18— Información Financiera por Segmentos	Junio de 2002	1 de julio de 2003	2	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			3	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			16	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			24	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016
			34	Modificado	NICSP 40	2016
			37	Modificado	NICSP 40	2016
			38	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016
			41	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016
			76D	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			76E	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 19— Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos	Octubre de 2002	1 de enero de 2004	2	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			3	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			4A	Nuevo	NICSP 40	2016
			14	Modificado	NICSP 39	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
Contingentes			111E	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			111F	Nuevo	NICSP 39	2016
			111G	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 20— Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	Octubre de 2002	1 de enero de 2004	2	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			3	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			38	Modificado	NICSP 39	2016
			42D	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			42E	Nuevo	NICSP 39	2016
NICSP 21— Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo	Diciembre de 2004	1 de enero de 2006	2	Modificado	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			3	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			4	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			6	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016
			7	Eliminado	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			11	Eliminado	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			14	Modificado	NICSP 40	2016
			15	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			20	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			20A	Nuevo	NICSP 40	2016
			21	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016
			43	Modificado	NICSP 39	2016
			54	Modificado	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			54A	Nuevo	Deterioro del valor de activos revaluados	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			69	Modificado	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			69A	Nuevo	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			73	Modificado	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			81A	Nuevo	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			82E	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			82F	Nuevo	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			82G	Nuevo	NICSP 39	2016
			82H	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 22— Revelación de Información sobre el Sector Gobierno	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	3	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016
			16	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			22	Modificado	La aplicación de las	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
General					NICSP	
			47D	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
NICSP 23- Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)	Diciembre de 2006	30 de junio de 2008	1	Modificado	NICSP 40	2016
			2	Modificado	NICSP 40	2016
			3	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			4	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			6	Modificado	NICSP 40	2016
			124D	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			124E	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 24— Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros	Diciembre de 2006	1 de enero de 2009	3	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016
			4	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			46	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			54C	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
NICSP 25— Beneficios a los Empleados	Febrero de 2008	1 de enero de 2011	8	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			9	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			177C	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
NICSP 26— Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo	Febrero de 2008	1 de abril de 2009	2	Modificado	Deterioro del valor de activos revaluados NICSP 39 NICSP 40	2016
			3	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			4	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			5	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016
			6	Eliminado	Deterioro del valor de activos revaluados	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			7	Eliminado	NICSP 40	2016
			11	Eliminado	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			18	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016
			18A	Nuevo	NICSP 40	2016
			20A	Nuevo	NICSP 40	2016
			23	Modificado	NICSP 40	2016
			71	Modificado	NICSP 40	2016
			73	Modificado	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			73A	Nuevo	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			76	Modificado	NICSP 40	2016
			88	Modificado	NICSP 40	2016
			90A	Nuevo	NICSP 40	2016
			90B	Nuevo	NICSP 40	2016
			90C	Nuevo	NICSP 40	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			90D	Nuevo	NICSP 40	2016
			90E	Nuevo	NICSP 40	2016
			90F	Nuevo	NICSP 40	2016
			90G	Nuevo	NICSP 40	2016
			90H	Nuevo	NICSP 40	2016
			90I	Nuevo	NICSP 40	2016
			90J	Nuevo	NICSP 40	2016
			90K	Nuevo	NICSP 40	2016
			90L	Nuevo	NICSP 40	2016
			90M	Nuevo	NICSP 40	2016
			90N	Nuevo	NICSP 40	2016
			90O	Nuevo	NICSP 40	2016
			91	Modificado	NICSP 40	2016
			92	Modificado	NICSP 40	2016
			96	Eliminado	NICSP 40	2016
			97A	Nuevo	NICSP 40	2016
			97B	Nuevo	NICSP 40	2016
			97C	Nuevo	NICSP 40	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			97D	Nuevo	NICSP 40	2016
			97E	Nuevo	NICSP 40	2016
			97F	Nuevo	NICSP 40	2016
			97G	Nuevo	NICSP 40	2016
			97H	Nuevo	NICSP 40	2016
			98	Modificado	NICSP 40	2016
			99	Modificado	NICSP 40	2016
			100	Modificado	NICSP 40	2016
			102	Modificado	NICSP 40	2016
			103	Modificado	NICSP 40	2016
			106	Modificado	NICSP 40	2016
			107	Modificado	NICSP 40	2016
			108	Modificado	Deterioro de valor de Activos Revaluados NICSP 40	2016
			108A	Nuevo	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			110	Modificado	NICSP 40	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			111	Modificado	NICSP 40	2016
			111A	Nuevo	NICSP 40	2016
			111B	Nuevo	NICSP 40	2016
			115	Modificado	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			120	Modificado	NICSP 40	2016
			122	Modificado	NICSP 40	2016
			122A	Nuevo	NICSP 40	2016
			123	Modificado	NICSP 40	2016
			124	Modificado	Deterioro del valor de activos revaluados NICSP 40	2016
			125	Modificado	NICSP 40	2016
			126G	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			126H	Nuevo	Deterioro del valor de activos revaluados	2016
			126I	Nuevo	NICSP 39	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			126J	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 27— Agricultura	Diciembre de 2009	1 de abril de 2011	7	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			8	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			48	Modificado	NICSP 40	2016
			56E	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			56F	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 28— Instrumentos Financieros: Presentación	Enero de 2010	1 de enero de 2013	3	Modificado	NICSP 39	2016
			7	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			8	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			60D	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			60E	Nuevo	NICSP 39	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
NICSP 29— Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	Enero de 2010	1 de enero de 2013	2	Modificado	NICSP 39 NICSP 40	2016
			7	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			8	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			125E	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			125F	Nuevo	NICSP 39	2016
			125G	Nuevo	NICSP 40	2016
			GA35	Modificado	NICSP 40	2016
			GA131	Modificado	NICSP 40	2016
			B4	Modificado	NICSP 40	2016
NICSP 30— Instrumentos Financieros: Información a	Enero de 2010	1 de enero de 2013	3	Modificado	NICSP 39	2016
			6	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			7	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
Revelar			52D	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			52E	Nuevo	NICSP 39	2016
NICSP 31— Activos Intangibles	Enero de 2010	1 de abril de 2011	3	Modificado	NICSP 40	2016
			4	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			5	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			6	Modificado	NICSP 39 NICSP 40	2016
			18	Modificado	NICSP 40	2016
			18A	Nuevo	NICSP 40	2016
			24	Modificado	NICSP 40	2016
			26A	Nuevo	NICSP 40	2016
			35	Modificado	NICSP 39	2016
			39A	Nuevo	NICSP 40	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			39B	Nuevo	NICSP 40	2016
			39C	Nuevo	NICSP 40	2016
			39D	Nuevo	NICSP 40	2016
			39E	Nuevo	NICSP 40	2016
			40	Modificado	NICSP 40	2016
			41	Modificado	NICSP 40	2016
			64	Modificado	NICSP 39	2016
			66	Modificado	NICSP 40	2016
			67	Modificado	NICSP 40	2016
			93A	Nuevo	NICSP 40	2016
			110	Modificado	Deterioro del valor de activos revaluados NICSP 40	2016
			114A	Nuevo	NICSP 40	2016
			117	Modificado	NICSP 40	2016
			132F	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			132G	Nuevo	Deterioro del valor de	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
					activos revaluados	
			132H	Nuevo	NICSP 39	2016
			132I	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 32— Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente	Octubre de 2011	1 de enero de 2014	3	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			4	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			36C	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
NICSP 33, Adopción Por Primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o Devengo)	Enero de 2015	1 de enero de 2017	7	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			8	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			36	Modificado	NICSP 39	2016
			62A	Nuevo	NICSP 40	2016
			62B	Nuevo	NICSP 40	2016
			62C	Nuevo	NICSP 40	2016
			86	Modificado	NICSP 40	2016
102	Modificado	NICSP 39	2016			

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			104	Modificado	NICSP 39	2016
			105	Modificado	NICSP 39	2016
			106	Eliminado	NICSP 39	2016
			107	Eliminado	NICSP 39	2016
			129	Modificado	NICSP 40	2016
			130	Modificado	NICSP 40	2016
			132	Modificado	NICSP 40	2016
			154A	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			154B	Nuevo	NICSP 39	2016
			154C	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 34— Estados Financieros Separados	Enero de 2015	1 de enero de 2017	4	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			5	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			32A	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
NICSP 35—	Enero de 2015	1 de enero de 2017	4	Modificado	NICSP 40	2016
			6	Modificado	NICSP 39	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
Estados Financieros Consolidados			8	Modificado	La aplicación de las NICSP	2016
			11	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			12	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			13	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			40	Modificado	NICSP 40	2016
			52	Modificado	NICSP 40	2016
			55A	Nuevo	NICSP 40	2016
			56	Modificado	NICSP 40	2016
			57	Modificado	NICSP 40	2016
			63	Modificado	NICSP 40	2016
			79A	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			79B	Nuevo	NICSP 39	2016
			79C	Nuevo	NICSP 40	2016
			79D	Nuevo	NICSP 40	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
NICSP 36— Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	Enero de 2015	1 de enero de 2017	6	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			7	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			26	Modificado	NICSP 40	2016
			31	Modificado	NICSP 40	2016
			33	Modificado	NICSP 40	2016
			34A	Nuevo	NICSP 40	2016
			34B	Nuevo	NICSP 40	2016
			51A	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			51B	Nuevo	NICSP 40	2016
51C	Nuevo	NICSP 40	2016			
NICSP 37— Acuerdos Conjuntos	Enero de 2015	1 de enero de 2017	5	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			6	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			24A	Nuevo	NICSP 40	2016
			32	Modificado	NICSP 40	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			41A	Nuevo	NICSP 40	2016
			42A	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016
			42B	Nuevo	NICSP 40	2016
			42C	Nuevo	NICSP 40	2016
			GA33A	Nuevo	NICSP 40	2016
			GA33B	Nuevo	NICSP 40	2016
			GA33C	Nuevo	NICSP 40	2016
			GA33D	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 38— Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades	Enero de 2015	1 de enero de 2017	4	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			5	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			6	Eliminado	La aplicación de las NICSP	2016
			61A	Nuevo	La aplicación de las NICSP	2016

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que no están en vigor			
			Párrafos que no están en vigor todavía	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			61B	Nuevo	NICSP 39	2016

Tabla B: Enumeración de las NICSP que todavía no están en vigor a 1 de enero de 2017

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Otras NICSP afectadas
La aplicación de las NICSP	Abril de 2016	1 de enero de 2018	NICSP 1 NICSP 2 NICSP 3 NICSP 4 NICSP 5 NICSP 9 NICSP 10 NICSP 11 NICSP 12 NICSP 13 NICSP 14 NICSP 16 NICSP 17 NICSP 18 NICSP 19 NICSP 20 NICSP 21 NICSP 22 NICSP 23

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Otras NICSP afectadas
			NICSP 24 NICSP 25 NICSP 26 NICSP 27 NICSP 28 NICSP 29 NICSP 30 NICSP 31 NICSP 32 NICSP 33 NICSP 34 NICSP 35 NICSP 36 NICSP 37 NICSP 38
NICSP 39— Beneficios a los Empleados	Julio de 2016	1 de enero de 2018	NICSP 1 NICSP 17 NICSP 19 NICSP 20 NICSP 21

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Otras NICSP afectadas
			NICSP 26 NICSP 28 NICSP 29 NICSP 30 NICSP 31 NICSP 33 NICSP 35 NICSP 38
Deterioro del valor de activos revaluados	Julio de 2016	1 de enero de 2008	NICSP 17 NICSP 21 NICSP 26 NICSP 31

<p>NICSP 39— Beneficios a los Empleados</p>	<p>Julio de 2016</p>	<p>1 de enero de 2008</p>	<p>NICSP 1 NICSP 17 NICSP 19 NICSP 20 NICSP 21 NICSP 26 NICSP 28 NICSP 29 NICSP 30 NICSP 31 NICSP 33 NICSP 35 NICSP 38</p>
<p>NICSP 40— Combinaciones del Sector Público</p>	<p>Enero de 2017</p>	<p>1 de enero de 2019</p>	<p>NICSP 1 NICSP 10 NICSP 14 NICSP 16 NICSP 17 NICSP 18 NICSP 19 NICSP 21 NICSP 23 NICSP 26</p>

			NICSP 27 NICSP 29 NICSP 31 NICSP 33 NICSP 35 NICSP 36 NICSP 37
--	--	--	--

Tabla C: Enumeración de las NICSP que han dejado de estar en vigor a 1 de enero de 2017

Esta Tabla enumera aquellas NICSP que no son aplicables puesto que han sido reemplazadas y/o eliminadas.

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Razón y fecha desde que ya no está en vigor
NICSP 6— Estados Financieros Consolidados y Separados (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	La NICSP 6 fue reemplazada por las NICSP 34 y 35 para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017.
NICSP 7- Inversiones en Asociadas (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	La NICSP 7 fue reemplazada por las NICSP 36 para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017.
NICSP 8- Participaciones en Negocios Conjuntos (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	La NICSP 8 fue reemplazada por las NICSP 37 para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017.

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Razón y fecha desde que ya no está en vigor
NICSP 15— Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar	Diciembre de 2001	1 de enero de 2003	La NICSP 15 fue reemplazada por las NICSP 28 a 30 para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013.

ESTA PÁGINA ESTÁ EN BLANCO INTENCIONADAMENTE

Este *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, Edición de 2017 del International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), publicado por la International Federation of Accountants (IFAC) en septiembre 2017 en inglés ha sido traducido al español por el Grupo de Investigación Gespública de la *Universidad de Zaragoza* en abril de 2018, y se utiliza con el permiso de la IFAC. El proceso de traducción del *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, Edición de 2017 fue planteado por la IFAC y la traducción se realizó de acuerdo con el documento “Declaración de Política— Política para la Traducción y Reproducción de Normas Publicadas por la IFAC”. El texto aprobado del *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, Edición de 2017 es el publicado en inglés.

Texto en inglés del *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, Edición de 2017 de la International Federation of Accountants (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español del *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, Edición de 2017 de la International Federation of Accountants (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2017 Edition*, ISBN: 978-1-60815-339-8.

Traducción

La traducción que sirve de base al texto definitivo ha sido realizada por los siguientes profesores y especialistas del Grupo de Investigación *Gespública* de la Universidad de Zaragoza, España:

Lourdes Torres Pradas y Vicente Pina Martínez (coordinadores)

J. Basilio Acerete Gil

Patricia Bachiller Baroja

J. Javier García Lacalle

Emilio Martín Vallespín

Sonia Royo Montañés

Ana Yetano Sánchez de Muniaín

Miembros del Comité de Revisión

Los siguientes especialistas forman el Comité encargado de la revisión sistemática de la traducción de las Normas:

Carmen Inés Giachino de Palladino, Argentina

Verónica Ruz, Chile

María Eugenia Zugaza Salazar, España

Esta traducción al idioma español está financiada por la contribución del Gobierno de España a través del Fondo Español para América Latina y el Caribe.



IPSAS[®]



International
Federation
of Accountants[®]

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org
ISBN: 978-1-60815-376-3