

**International Public Sector
Accounting Standards Board®**

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

***Edición de 2018
Volumen III***

IPSAS™

Federación Internacional de Contadores®
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.

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

Propiedad intelectual © septiembre de 2018 de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. En cualquier otro caso será necesario el permiso escrito de la IFAC para reproducir, guardar o transmitir o hacer otros usos similares este documento, excepto cuando sea utilizado para uso individual y no comercial. Contacto permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-404-3

Publicado por:



Este *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, Edición de 2018 del International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), publicado por la International Federation of Accountants (IFAC) en Septiembre 2018 en inglés ha sido traducido al español por el Grupo de Investigación Gespública de la Universidad de Zaragoza en abril de 2019, 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 2018 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 2018 es el publicado en inglés.

Texto en inglés del *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, Edición de 2018 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 2018 de la International Federation of Accountants (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2018 Edition*, ISBN: 978-1-60815-362-6.

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.



**NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL
SECTOR PÚBLICO**

IPSAS®

TABLA DE CONTENIDOS

VOLUMEN III

	Página
NICSP 39—Beneficios a los Empleados	2057
NICSP 40—Combinaciones del Sector Público	2124
Introducción a la norma internacional de contabilidad del sector público según la Base Contable de Efectivo	2370
NICSP de Base de Efectivo—Información Financiera según la Base Contable de Efectivo	2371
Introducción a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público según la Base Contable de Efectivo—Emitida en 2017.....	2514
NICSP de Base de Efectivo—Información Financiera según la Base Contable de Efectivo—Emitida en 2017.....	2515
Introducción a las Guías de Prácticas Recomendadas	2658
GPR 11—Presentación de Información sobre Sostenibilidad a Largo Plazo de las Finanzas de una Entidad	2659
GPR 2—Análisis y Comentario de Estados Financieros	2693
GPR 3—Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios...	2706
Glosario de Términos Definidos de las NICSP 1 a 40.....	2744
NICSP con base de acumulación (o devengo) emitidas a 31 de enero de 2018..	2788

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 2018.

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 servicio pasado y ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación.....	101-114
Reconocimiento y medición—Activos del plan	115-121
Componentes del costo de los 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
Indemnizaciones por cese	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 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 potencial de servicio procedente del servicio prestado por un empleado a cambio de los beneficios a los empleados.

Alcance

2. **Esta Norma deberá aplicarse por un empleador para contabilizar todos los beneficios a los empleados, excepto las transacciones basadas en acciones (véase la normativa contable internacional o nacional aplicable a las transacciones basadas en acciones).**
3. Esta Norma no trata la presentación por los planes de beneficios por retiro de los empleados (véase 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, gubernamentales, sectoriales u otro tipo de planes multi-patronales, o cuando las entidades están obligadas a contribuir a un programa combinado de la seguridad social; o
 - (c) prácticas informales que generan obligaciones implícitas. Estas prácticas informales dan lugar a obligaciones implícitas cuando la entidad no tenga alternativa realista que 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 sus 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 beneficios por antigüedad o por largo tiempo de servicio; y
 - (iii) los beneficios por incapacidad a largo plazo; y
 - (d) indemnizaciones por cese.
6. Los beneficios a los empleados comprenden los proporcionados a los empleados o las personas que tienen a su cargo 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 términos siguientes 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 concedidas por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados o por la finalización del vínculo laboral.

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 post-empleo e indemnizaciones por cese.

Indemnizaciones por cese (Termination benefits) son los beneficios a los empleados proporcionados por el cese del 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 indemnización a cambio de la finalización del vínculo laboral.

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 proporciona beneficios post-empleo a uno o más empleados.

Planes de contribuciones definidas (Defined contribution plans) son planes de beneficios post-empleo, en los cuales una entidad realiza contribuciones fijas 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 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 los niveles de contribuciones y beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad que da empleo a los empleados.

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 al 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 la obligación resultante 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 los empleados a largo plazo, y
- (b) las pólizas de seguro que cumplen los requisitos.

Los **activos mantenidos por un fondo de beneficios a los empleados a largo plazo (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 informa y existe 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:
 - (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 a 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 todas las obligaciones relacionadas con el plan de beneficios a los empleados; o
 - (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 de servicio (Service cost) comprende:

¹ Una póliza de seguro que cumple los requisitos no es necesariamente un contrato de seguro (véase la norma nacional o internacional aplicable que trate los contratos de seguro).

- (a) el costo de servicio corriente, que es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios definidos resultante de servicios prestados por los empleados en el periodo presente;
- (b) el costo de servicio pasado, que es el cambio en el valor presente de la obligación por beneficios definidos por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, resultante 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) cualquier ganancia o pérdida en el momento de la liquidación.

Interés neto del 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.

Las 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 del pasivo (activo) por beneficios definidos neto; y
- (c) cualquier cambio en el efecto del techo del activo, excluyendo los importes incluidos en el interés neto del 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 resultantes de:

- (a) los ajustes por experiencia (los efectos de las diferencias entre las suposiciones actuariales previas y los sucesos efectivamente ocurridos); y
- (b) los efectos de cambios en las suposiciones actuariales.

El rendimiento de los activos del plan (return on plan assets) es el interés, dividendos u otras distribuciones similares que provienen de los activos del plan, junto con las ganancias o pérdidas realizadas y no realizadas en los activos del plan, menos:

- (a) cualesquiera costos de gestión de los activos del plan; y

- (b) **cualesquiera impuestos por pagar por el plan por sí mismo, distintos de los impuestos incluidos en los suposiciones 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 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 esté establecido en los términos del plan e incluido en las suposiciones 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) ausencias remuneradas anuales y ausencias remuneradas 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 o 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 acumulativas, 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 remunerar los permisos a los empleados por razones muy variadas, incluyendo vacaciones, enfermedad o incapacidad transitoria, maternidad o paternidad, pertenencia a jurados y realización del servicio militar. Las ausencias retribuidas pueden clasificarse en dos categorías:

- (a) acumulativas; y
- (b) no acumulativas.

- 15. Las ausencias retribuidas acumulativas son aquéllas cuyo disfrute se aplaza, de forma que pueden ser utilizadas en periodos futuros si en el periodo corriente no se ha hecho uso del derecho correspondiente. Las ausencias retribuidas acumulativas 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 acumulativas como 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 la obligación por el importe de los pagos adicionales que se espera que surjan solo por el hecho de que el derecho de que el beneficio se acumula. En muchos casos, una entidad puede no necesitar hacer cálculos detallados para estimar que no tiene obligación significativa por ausencias retribuidas no utilizadas. Por ejemplo, es probable que una obligación por ausencia por enfermedad sólo sea significativa si existe el entendimiento, formal o informal, de que las ausencias por enfermedad retribuidas no utilizadas puedan ser disfrutadas como ausencias remuneradas anuales.
18. Las ausencias retribuidas no acumulativas no se trasladan al futuro; caducan si no son utilizadas enteramente en el periodo corriente y no dan derecho a los empleados a 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 y planes de incentivos cuando, y sólo cuando:**
 - (a) **la entidad tenga una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado; y**
 - (b) **pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.**

Existe una obligación presente cuando, y solo cuando, la entidad no tiene otra alternativa realista que realizar los pagos.
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 de un segmento de la entidad. En algunos casos, estos planes pueden ser para grupos de empleados, por ejemplo cuando el rendimiento se evalúa para algunos o todos los empleados de un segmento determinado 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 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 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 por 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. Una entidad puede no tener 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 realista que 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 pagos basados en el rendimiento, plan de incentivos o esquema de participación en ganancias cuando, y solo cuando:
 - (a) los términos formales del plan contengan una fórmula para determinar el importe del beneficio;

- (b) la entidad determine los importes por 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 de la entidad.
23. Una obligación relacionada con planes de participación en ganancias y planes de incentivos es consecuencia de 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 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 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 atención médica posteriores al empleo.

Los acuerdos por los cuales una entidad proporciona beneficios post-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, esencialmente, 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 tiene 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) una garantía, ya sea indirectamente a través de un plan o directamente, de un rendimiento específico para las contribuciones; o
 - (c) prácticas informales 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, 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 los términos del plan (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 del costo asociado con el plan, de la misma forma que lo haría con 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 beneficios definidos para un plan de beneficios definidos multi-patronal, 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 los empleados se calculan en función de sus años de servicio y las entidades participantes no tienen una posibilidad realista 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, activos del plan y costo 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 criterio congruente y fiable para distribuir la obligación, los activos del plan y el costo entre las entidades individuales participantes en el plan; o
- (b) la entidad no tiene acceso a información suficiente acerca del plan que satisfaga los requerimientos de esta Norma.

En esos casos, una entidad contabilizará el plan como si fuera de contribuciones 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 con este tipo de acuerdo que contabilice el plan como uno de contribuciones definidas según el párrafo 34, reconocerá el activo o pasivo que surge del acuerdo contractual y el correspondiente ingreso 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 con un único empleador, 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 con un único empleador está siempre disponible y porque estos planes no exponen a las entidades participantes a los riesgos actuariales asociados con empleados presentes que anteriormente lo fueron de otras entidades. Las definiciones 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 los términos del plan (incluyendo cualquier obligación implícita que vaya más allá de los términos 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 que comparten 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 suposiciones aplicables a la totalidad del plan. Si existe un acuerdo contractual, acuerdo vinculante, o una política establecida de cargar, a las entidades individuales de la entidad económica, 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 o política de este tipo, 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 por 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 según un criterio de contribución definida y la entidad controladora contabiliza según un criterio de beneficio definido en sus estados financieros consolidados. La entidad controlada también revelará que contabiliza según un criterio de contribución definida en sus estados financieros separados. Una entidad controlada que contabiliza según un criterio de contribución definida también proporcionará información de la entidad controladora, e indicará que, en los estados financieros consolidados de la entidad controladora, el tratamiento contable sigue un criterio 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 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 y 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, regionales, o locales, o por otro organismo (por ejemplo, una agencia autónoma creada específicamente para este propósito). Esta Norma solo trata los beneficios a los empleados de la entidad, y no aborda la contabilización de ninguna obligación de planes gubernamentales relacionados con empleados y antiguos empleados de entidades que no están controladas por la entidad que informa. Aunque los gobiernos pueden establecer planes gubernamentales y proporcionar beneficios a los empleados de entidades del sector privado o trabajadores por cuenta propia, las obligaciones que surgen de tales planes no se abordan en esta Norma. Algunos planes establecidos por una entidad proporcionan beneficios obligatorios, que sustituyen a los beneficios que debiera cubrir en otro caso un plan gubernamental, y aportan beneficios voluntarios adicionales. Estos planes no son planes gubernamentales.
46. Muchos planes gubernamentales se financian mediante pagos a medida que surjan: 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 sean exigibles, 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 los beneficios a los empleados directamente en el momento en que sean exigibles; o**

- (b) **pagar cantidades adicionales si el asegurador no paga todos los beneficios futuros a los empleados relativos a los servicios prestados 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 una obligación por beneficios post-empleo mediante contribuciones a una póliza de seguros en la cual conserva la obligación legal o implícita (ya sea directamente o indirectamente a través del plan, a través de un mecanismo para hacer futuras primas o a través de una relación con una parte relacionada con la entidad aseguradora), el pago de las primas de seguro no equivale a un acuerdo de 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 una póliza de seguro está a nombre de un participante del plan especificado, o de un grupo de participantes del plan especificado, y la entidad no tiene ninguna obligación legal o 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, 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 final 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 por pagar al plan de contribuciones definidas a cambio de tales servicios:**
- (a) **como un pasivo (gastos acumulados o devengados), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si la contribución ya pagada es superior a las contribuciones debidas por los servicios hasta el final del periodo sobre el que se informa, una entidad reconocerá ese exceso como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago anticipado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos futuros o a un reembolso del efectivo; y**
 - (b) **como un gasto del periodo, a menos que otra Norma requiera o permita la inclusión de la contribución en el costo de un activo (véase, 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 el 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 a planes de contribuciones definidas para el 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 y el gasto, y existe la posibilidad de obtener ganancias y pérdidas actuariales. Más aún, las obligaciones se miden según una base descontada, puesto que pueden ser 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 una entidad, y algunas veces por sus empleados, a otra entidad, o a un fondo, que está separada legalmente de la entidad que informa, y es la encargada de pagar los beneficios a los empleados. El pago de los beneficios financiados a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no 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 está, en esencia, avalando los riesgos actuariales y de inversión asociados con el plan. En consecuencia, el gasto que se reconocerá en un plan de 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 una técnica actuarial, el método de la unidad de crédito proyectada, para hacer una estimación fiable del costo final para la entidad del beneficio que los empleados han 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 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 servicio corriente (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 al techo del activo (véase el párrafo 66).
- (c) Determinar los importes a reconocer en el resultado (ahorro o desahorro):

- (i) Costo de servicio corriente (véanse los párrafos 72 a 76).
 - (ii) Cualquier costo de servicio pasado y la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación (véanse los párrafos 101 a 114).
 - (iii) El interés neto del 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, incluyendo:
- (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 del 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 del pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Si una entidad tiene 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 y métodos abreviados de cálculo pueden suministrar una aproximación fiable de los procedimientos detallados que se ilustran en esta Norma.

Contabilización de la obligación implícita

63. **Una entidad contabilizará no solo su obligación legal, según los términos formales de un plan de beneficios definidos, sino también cualquier obligación implícita que surja de prácticas informales. Las**

prácticas informales dan lugar a una obligación implícita cuando la entidad no tenga alternativa realista que 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 sus 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, que es la capacidad para utilizar el superávit para generar beneficios futuros;
 - (b) ese control es el resultado de sucesos pasados (contribuciones efectuadas por la entidad y servicios prestados por el trabajador); y
 - (c) los beneficios económicos futuros están disponibles para la entidad en forma de una reducción en las contribuciones futuras o 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 de servicio 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 de servicio corriente relacionado, es necesario:

- (a) aplicar un método de valoración actuarial (véanse los párrafos 69 a 71);
- (b) atribuir los beneficios a 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 de servicio presente relacionado y, en su caso, el costo de servicio pasado.**
- 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) considera que cada año de servicio genera una unidad adicional de derecho a los beneficios (véanse los párrafos 72 a 76) y 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 una 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.

Atribución de los beneficios a los periodos de servicio

- 72. **Al determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, así como el costo de servicio corriente relacionado y, en su caso, el costo por servicio pasado, una entidad atribuirá los beneficios a los periodos de servicio, utilizando la fórmula de 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 en años anteriores, la entidad atribuirá 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 a beneficios 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 de beneficios 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 de servicio corriente) y parte a los periodos anteriores (con el fin de determinar el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos). Una entidad atribuirá los beneficios a 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 algún requerimiento de irrevocabilidad. De forma similar, aunque algunos beneficios post-empleo, por ejemplo, beneficios por atención sanitaria post-empleo, 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 especificado 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 conlleve un importe significativo de beneficios adicionales. Por ello, todos los beneficios se atribuyen a periodos que terminen no más tarde de esa fecha. Los beneficios se distribuirán a periodos contables individuales utilizando la fórmula de beneficios del plan. No obstante, si los servicios prestados por un empleado en años posteriores le dan derecho a recibir un nivel de beneficio significativamente superior al que tenía en años anteriores, una entidad atribuirá el beneficio de forma lineal hasta la fecha en la cual los servicios adicionales prestados por el empleado no conlleven un importe significativo de beneficios adicionales. Esto se hace así porque son los servicios, prestados por el empleado a lo largo del periodo completo, los que le darán derecho a percibir ese mayor nivel de beneficio.

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 conllevan beneficios adicionales, incluso cuando el importe de los beneficios dependa de la cuantía del sueldo final; y
 - (b) el importe del beneficio atribuido a cada periodo será una proporción constante del salario al que se vincula el beneficio.

Suposiciones actuariales

77. Las suposiciones actuariales serán imparciales y compatibles entre sí.
78. Las suposiciones actuariales son las mejores estimaciones de una entidad sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar 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 tratan temas tales como:
 - (i) la mortalidad (véanse los párrafos 83 y 84);
 - (ii) las tasas de rotación de empleados, incapacidad y retiros anticipados;
 - (iii) la proporción de partícipes en el plan con personas a su cargo que tienen derecho a beneficios;
 - (iv) la proporción de partícipes en el plan que elegirán cada opción de pago disponible en las condiciones del plan; y
 - (v) las tasas de peticiones de atención en los planes de asistencia médica.
 - (b) Suposiciones financieras, que tratan temas tales como:
 - (i) la tasa de descuento (véanse los párrafos 85 a 88);
 - (ii) niveles de beneficio, excluyendo cualquier costo 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

sinistros) (véanse los párrafos 98 a 100); y

- (iv) impuestos por pagar por el plan sobre contribuciones relativas al servicio antes del final del periodo sobre el que se informa sobre beneficios resultantes de ese servicio.

79. Las suposiciones actuariales son imparciales si no son imprudentes ni excesivamente conservadoras.
80. Las suposiciones actuariales son compatibles entre sí cuando reflejan 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 otras 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 vinculados a un índice, habiendo un mercado amplio de bonos vinculados 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 serán liquidadas.**

Suposiciones actuariales: mortalidad

83. **Una entidad determinará sus suposiciones 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 las 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 financiadas como no financiadas) reflejará el 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 las obligaciones por beneficios post-empleo.**

86. Una de las suposiciones actuariales que tiene un efecto significativo es la tasa de descuento. La 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 la experiencia futura pueda diferir de las suposiciones actuariales.
87. La tasa de descuento refleja el calendario estimado de los pagos por beneficios. En la práctica, una entidad a menudo consigue esto aplicando una única tasa de descuento media ponderada que refleja el calendario e importes estimados de los pagos por 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 se aproxima mejor por referencia a los rendimientos de mercado, al final del periodo sobre el que se informa, sobre los bonos gubernamentales, bonos corporativos de alta calidad, o por otro instrumento financiero. En algunas jurisdicciones, los rendimientos de mercado al final del periodo sobre el que se informa de los bonos gubernamentales proporcionará la mejor aproximación al valor temporal del dinero. Sin embargo, puede haber jurisdicciones en las que este no sea el caso, por ejemplo, jurisdicciones donde no hay un mercado amplio de bonos gubernamentales, o en las 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 amplio de bonos gubernamentales o bonos corporativos de alta calidad con un periodo de vencimiento suficientemente largo para ajustarse al vencimiento esperado de todos los pagos por beneficios. En tales circunstancias, una entidad utilizará las tasas corrientes de mercado, con las referencias temporales apropiadas, para descontar los pagos a corto plazo, y estimará la tasa a utilizar, para los vencimientos a más largo plazo, extrapolando las correspondientes tasas corrientes de mercado a lo largo de la curva de rendimiento. 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 vaya más allá 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 el nivel de cualquier beneficio gubernamental, en la medida que afecten a los beneficios por pagar según un plan de beneficios definidos, si y solo si:**
 - (i) **aquellos cambios se aprobaron 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 cambiarán 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 cambios de beneficios futuros que están establecidos en los términos formales de un plan (o una obligación implícita que va más allá de esos términos) 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 los términos formales del plan (o por una obligación implícita que va más allá de esos términos) 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 un objetivo de rendimiento u otros criterios. Por ejemplo, los términos del plan pueden establecer 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 cambios en los beneficios futuros que no estén establecidos en los términos formales del plan (o una obligación implícita) al final del periodo sobre el que se informa. Estos cambios producirán:

- (a) costo de servicio pasado, en la medida que modifiquen los beneficios por servicios antes de efectuarse el cambio; y
 - (b) costo de servicio corriente 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 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 los términos formales del plan (o surgen de una obligación implícita que va más allá de esos términos), o son discrecionales. Las contribuciones discrecionales por los empleados o de terceros reducen el costo de servicio en la medida de los pagos de estas contribuciones al plan.
- 95. Las contribuciones de empleados o terceros establecidas en los términos formales del plan reducen el costo de servicio (si están vinculadas a este), o afectan a las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto (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 de empleados o terceros se vinculan al servicio, dichas contribuciones reducen el costo de 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 atribución requerido por el párrafo 72 para el beneficio bruto (es decir, utilizando la fórmula de contribución del plan o de forma lineal); o
 - (b) si el importe de las contribuciones es independiente del número de años de servicio, se permite que la entidad reconozca dichas

contribuciones como una reducción en el costo de 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 las 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 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 servicio corrientes y pasados (si dichos cambios no están establecidos en los términos formales de un plan y no surgen de una obligación implícita); o
 - (b) pérdidas y ganancias actuariales (si dichos cambios están establecidos en los términos formales de un plan, o surgen de una obligación implícita).
97. Algunos beneficios post-empleo están vinculados 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 fiable.
98. **Las suposiciones sobre los costos por atención médica 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 atención médica.**
99. La medición de los beneficios post-empleo en forma de atención médica 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 la atención médica a partir de los datos históricos tomados de su propia experiencia, complementados, si fuera necesario, con datos históricos procedentes de otras entidades, compañías de seguros, entidades proveedoras de servicios médicos u otras fuentes. Las estimaciones de los costos de atención médica futuros consideran el efecto de los avances tecnológicos, cambios en la utilización de los servicios sanitarios o patrones de prestación, y cambios en la situación sanitaria de los participantes en el plan.
100. El nivel y frecuencia de las solicitudes de atención médica es particularmente sensible a la edad, estado de salud y sexo de los empleados (y de las personas que tienen a su cargo), y puede también ser sensible 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 servicio pasado y ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación

101. **Antes de determinar el costo de servicio pasado, 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 las suposiciones actuariales corrientes (incluyendo las tasas de interés de mercado corrientes y otros precios de mercado corrientes) 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 servicio pasado resultante de una modificación del plan, costo de servicio pasado resultante 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 servicio pasado antes de cualquier 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 terminación de un plan no es una liquidación si el plan es reemplazado por otro nuevo que ofrezca beneficios esencialmente idénticos.

Costo de servicio pasado

104. El costo de servicio pasado es el cambio en el valor presente de la obligación por beneficios definidos resultante de una modificación o reducción del plan.
105. **Una entidad reconocerá el costo de servicio pasado 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 cese (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 servicio pasado 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 beneficios por pagar según un plan de beneficios definidos existente y, al mismo tiempo, aumenta otros beneficios por pagar según el plan para los mismos empleados, la entidad tratará los cambios como una única variación, en términos netos.
110. En el costo de servicio pasado 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 en años anteriores (no hay costo de servicio pasado porque las suposiciones actuariales toman en consideración los salarios proyectados);
 - (b) infravaloraciones o sobreestimaciones de los incrementos discrecionales de las pensiones cuando una entidad tenga una obligación implícita de conceder tales aumentos (no existe costo de servicio pasado porque las suposiciones actuariales permiten dichos aumentos);
 - (c) estimaciones de mejoras en los beneficios que resulten 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 los términos formales del plan (o por una obligación implícita que va más allá de esos términos) o por la legislación, a utilizar en favor de los participantes del plan los superávits del mismo, incluso si el incremento del beneficio no ha sido todavía formalmente concedido (no existe costo de servicio pasado 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 (no existe costo de servicio pasado porque la entidad reconoció el costo estimado de los beneficios como costo de 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 la obligación por beneficios definidos que está siendo liquidada, como se determina en la fecha de liquidación; y
 - (b) el precio de liquidación, incluyendo cualquier activo del plan transferido y cualquier pago realizado directamente por la entidad en relación con la liquidación.
112. **Cuando tenga lugar la liquidación, una entidad reconocerá una ganancia o pérdida por 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 los términos del plan e incluido en las suposiciones 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 los términos 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 anteriores. La adquisición de esta póliza no es una liquidación del plan si la entidad conserva una obligación, ya sea legal o implícita (véase el párrafo 48), de pagar cantidades adicionales cuando el asegurador no llegue a cubrir los beneficios especificados en la póliza de seguro. Los párrafos 118 a 121 tratan el reconocimiento y medición de 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 que informa 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 que cumplan los requisitos y que se ajusten exactamente a los importes y calendario de algunos o de todos los beneficios por pagar según del plan, el valor razonable que se atribuirá a esas pólizas de seguro será el valor presente de las obligaciones relacionadas (sujeto a cualquier reducción que se requiera si los importes a recibir por las pólizas de seguro no son totalmente recuperables).

Reembolsos

118. **Cuando, 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 que cumplen los requisitos, tal como han sido definidas en el párrafo 8, son activos del plan. Una entidad contabilizará tales pólizas de seguro que cumplen los requisitos 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 sea una póliza de seguro que cumpla los requisitos, esta póliza no es un activo del plan. El párrafo 118 es relevante en estos casos: la entidad reconoce su derecho al reembolso por la póliza de seguros como un activo separado, y no como una deducción al 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 al reembolso surge en virtud de una póliza de seguro o de un acuerdo legalmente vinculante que se ajusta exactamente al importe y calendario de algunos o todos los beneficios definidos por pagar según 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 reembolso 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 de servicio (véanse los párrafos 68 a 114), en el resultado (ahorro o desahorro);**
 - (b) **interés neto del pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 125 a 128), en el resultado (ahorro o desahorro); y**
 - (c) **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 tales activos 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 del pasivo (activo) por beneficios definidos neto

125. **El interés neto del pasivo (activo) por beneficios definidos neto se determinará multiplicando éste por la tasa de descuento especificada en el párrafo 85, determinados ambos 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 las contribuciones y pagos por beneficios.**
126. El interés neto del pasivo (activo) por beneficios definidos neto puede considerarse que comprende el ingreso por intereses de 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 ambos 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 las contribuciones y pagos por beneficios. La diferencia entre el ingreso por intereses de los activos del plan y el rendimiento de los activos del plan se incluye en la nueva medición del pasivo (activo) por beneficios definidos neto.
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 ambos 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) por 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 del pasivo (activo) por 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 del pasivo (activo) por 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 y pérdidas actuariales incluyen, por ejemplo:
 - (a) tasas inesperadamente altas o bajas de rotación de empleados, de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de salarios, de beneficios (si los términos formales o implícitos de un plan contemplan incrementos por la inflación) o de 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 empleados, de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de salarios, de beneficios (si los términos formales o

implícitos de un plan contemplan incrementos por la inflación) o de 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, modificación, reducción 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 de servicio pasado 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 las suposiciones actuariales utilizadas 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 un derecho, exigible legalmente, de utilizar un superávit de un plan para cancelar obligaciones del otro plan; y**
 - (b) **tiene la intención de cancelar las obligaciones según su valor neto, o de realizar el superávit en un plan 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 el costo de servicio y el interés neto del pasivo (activo) por beneficios definidos neto en el resultado (ahorro o desahorro). Esta Norma no especifica la forma en que una entidad

debe presentar el costo de servicio y el interés neto del 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 los objetivos 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 distinga 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) Diferentes entornos de regulación.
- (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 según 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 regulatorio sobre el plan, tales como el techo del activo (véase el párrafo 66).
 - (iii) Una descripción de cualesquiera otras responsabilidades de la entidad por 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 o específicos del plan y de 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 de riesgo de mercado de propiedades.
- (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 cualquier derecho 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 servicio corriente.
 - (b) Ingresos o gastos por intereses.
 - (c) Nuevas mediciones del pasivo (activo) por 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 en (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 servicio pasado y ganancias y pérdidas que surgen de liquidaciones. Tal como permite el párrafo 102, el costo de servicio pasado 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 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 (segregados 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) propiedades inmobiliarias (segregadas 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 de la propia 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 suposición actuarial significativa (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 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 ajustar 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 afecten 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. Esto 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 ante el plan las obligaciones de otras entidades según los términos y condiciones del plan multi-patronal.

- (c) Una descripción de la distribución acordada de un déficit o superávit por:
 - (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 la proporción correspondiente a la entidad del 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 beneficios definidos neto, o bien el hecho de que no existe esa política.
 - (b) La política para determinar la contribución por pagar por la entidad.
 - (c) Si la entidad contabiliza una distribución del costo por beneficios definidos 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 información revelada en los estados financieros de otra entidad del grupo si:
- (a) los estados financieros de esa entidad del grupo identifican por separado y revelan la información requerida sobre el plan; y
 - (b) los estados financieros de esa 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 con 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 los empleados a largo plazo

155. Otros beneficios a los empleados a largo plazo, incluyen partidas tales como las 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 largo tiempo de servicio o años sabáticos;
 - (b) los beneficios por antigüedad o 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 por pagar por la entidad hasta que un individuo tiene un nuevo empleo.

156. La medición de otros beneficios a los empleados a largo plazo no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que la medición de los beneficios post-empleo. Por esta razón, esta Norma requiere un método simplificado de contabilización de otros beneficios a los empleados a largo plazo. 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 a largo plazo deben contabilizarse de acuerdo con los párrafos 57 a 154.

Reconocimiento y medición

158. **Al reconocer y medir el superávit o déficit en otro 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 de servicio (véanse los párrafos 68 a 114);**
 - (b) **el interés neto del 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 los empleados a largo plazo a el beneficio por incapacidad a largo plazo. 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 a largo plazo.

Información a revelar

161. Aunque esta Norma no requiere información a revelar específica sobre otros 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.

Indemnizaciones por cese

162. Esta Norma trata las indemnizaciones por cese 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. Las indemnizaciones por cese 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 vínculo laboral.
163. Las indemnizaciones por cese no incluyen beneficios a los empleados procedentes de la finalización del vínculo laboral 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 la finalización del vínculo laboral a petición del empleado (en esencia, un beneficio post-empleo), que por la finalización del vínculo laboral a petición de la entidad. La diferencia entre la indemnización proporcionada por la finalización del vínculo laboral a petición del empleado y un beneficio mayor proporcionado a petición de la entidad es una indemnización por cese.
164. La forma del beneficio a los empleados no determina si se proporciona a cambio del servicio o a cambio de la finalización del vínculo laboral del empleado. Las indemnizaciones por cese 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 los siguientes:
 - (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 los términos de un plan de beneficios a los empleados.

166. Algunas indemnizaciones por cese se proporcionan de acuerdo con los términos 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 cese 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 indemnizaciones por cese o beneficios post-empleo. Los beneficios a los empleados proporcionados de acuerdo con los términos de un plan de beneficios a los empleados son indemnizaciones por cese si proceden de una decisión de la entidad de finalizar el vínculo laboral de un empleado y no están condicionados a que se proporcionen servicios futuros.
167. Algunos beneficios a los empleados se proporcionan con independencia de la razón que haya 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 se describan en algunas jurisdicciones como indemnizaciones o gratificaciones por cese, son en realidad beneficios post-empleo más que indemnizaciones por cese, y una entidad los contabilizará como beneficios post-empleo.

Reconocimiento

168. **Una entidad reconocerá un pasivo y un gasto por indemnizaciones por cese 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 costos por una reestructuración que quede dentro del alcance de la NICSP 19 e involucre el pago de indemnizaciones por cese.**
169. Para las indemnizaciones por cese pagaderas como consecuencia de una decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la finalización del vínculo laboral, el momento en que una entidad ya no puede retirar la oferta de indemnizaciones por cese 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 las indemnizaciones por cese pagaderas como consecuencia de la decisión de una entidad de terminar el vínculo laboral de un empleado, la entidad ya no puede retirar la oferta cuando ha comunicado a los empleados afectados un plan de cese que cumpla 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 las indemnizaciones por cese que los empleados recibirán con suficiente detalle como para que éstos puedan determinar el tipo e importe de beneficios que recibirán cuando finalicen sus vínculos laborales.
171. Cuando una entidad reconoce las indemnizaciones por cese, puede que también tenga que contabilizar una modificación del plan o una reducción de otros beneficios a los empleados (véase el párrafo 105).

Medición

172. **Una entidad medirá las indemnizaciones por cese en el reconocimiento inicial, y medirá y reconocerá cambios posteriores, de acuerdo con la naturaleza del beneficio a los empleados, siempre que las indemnizaciones por cese sean una mejora de los beneficios post-empleo, la entidad aplicará los requerimientos de beneficios post-empleo. En otro caso:**
- (a) **Si se espera que las indemnizaciones por cese se liquiden completamente antes de doce meses después del periodo sobre el que se informa en el que se reconozca la indemnización por cese, la entidad aplicará los requerimientos de beneficios a los empleados a corto plazo.**
 - (b) **Si no se espera que las indemnizaciones por cese 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 las indemnizaciones por cese 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 las

indemnizaciones por cese, 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 necesite 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 antes de 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 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, revelará este hecho.**

177. Cuando una entidad adopte las NICSP de base de acumulación (o devengo) tal y como se definen 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 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.

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 una 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 relacionado 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 de todo el 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 y 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 eliminará 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, por la finalización del servicio, una indemnización consistente en una suma única de dinero, igual al 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.

Año	1	2	3	4	5
<i>Beneficio atribuidos a:</i>					
– años anteriores	0	131	262	393	524
– periodo corriente (1% del salario final)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
– periodo corriente y anteriores	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Año	1	2	3	4	5
<i>Importe inicial de la obligación</i>	–	89	196	324	476
<i>Interés al 10%</i>	–	9	20	33	48
<i>Costo de servicio corriente</i>	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
<i>Importe final de la obligación</i>	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

Nota:

1. *El importe inicial de la obligación es el valor presente del beneficio atribuido a los años anteriores.*
2. *El costo de servicio corriente es el valor presente del beneficio atribuido a este periodo.*

3. *El importe final de la obligación es el valor presente del beneficio atribuido 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 establece el pago, en el momento del retiro, de 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 de servicio corriente es el valor presente de 100 u.m. El valor presente de la obligación por 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 abandone la entidad, el costo de servicio corriente 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 plan establece una pensión mensual del 0,2% del sueldo final por cada año de servicio. 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, en 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 de servicio corriente es el valor presente de ese beneficio. El valor presente de la obligación 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 de servicio corriente 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 plan paga un beneficio de 100 u.m. por cada año de servicio. El derecho a recibirlo es irrevocable 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 de servicio corriente 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 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 de servicio corriente 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 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 haber prestado al menos 20 años de servicio, o bien que estén prestando servicios en la entidad a la edad de 65 años, con independencia de su antigüedad.

Para los trabajadores que accedan al empleo antes de la edad de 35 años, es necesario tener en cuenta que los beneficios les pueden alcanzar al cumplir esa edad, pero no antes (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 estos empleados, la entidad atribuye un beneficio 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. divididas entre 20) a 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. divididas entre 10) a

cada uno de los 10 primeros años de servicio.

Para todos los empleados, el costo de servicio corriente 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 reembolsa 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 de beneficios del plan, 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 de servicio corriente 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 reembolsa el 10% de los costos por asistencia médica post-empleo de un empleado si abandona la entidad después de más de 10 y menos de 20 años de servicio, y el 50% de tales costos si el empleado abandona después de 20 o más años de servicio.

El servicio en los años posteriores conlleva un nivel significativamente más alto de beneficios que en años anteriores. Por tanto, para los empleados que se espera 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.

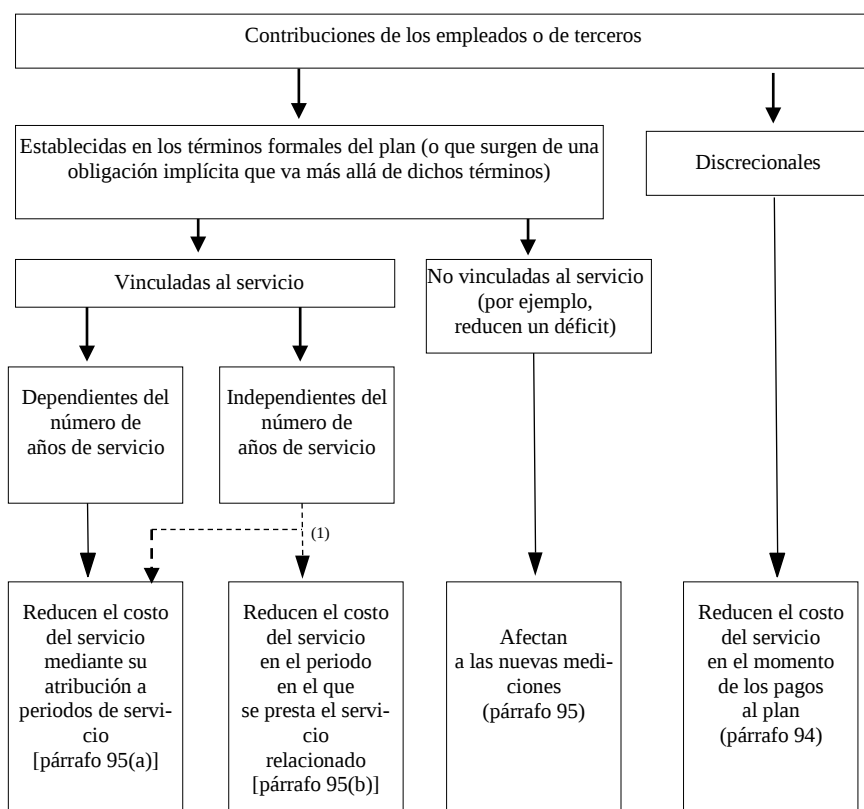
Ejemplo para ilustrar el párrafo 76: beneficios atribuidos a los periodos contables

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 hasta que el trabajador cumpla los 55 años. Esta es la fecha en la que los servicios posteriores no dan derecho a un importe significativo de beneficios adicionales según el plan. No se atribuye ningún beneficio a los servicios después de 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: indemnizaciones por cese

GA14. Antecedentes

Como consecuencia de una adquisición reciente, una entidad prevé cerrar una fábrica dentro de 10 meses y, en ese momento, finalizar los vínculos laborales con 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 cese de la forma siguiente:

Cada empleado que permanezca y preste servicio hasta el cierre de la fábrica recibirá en la fecha de cese 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 requiere el párrafo 163, la entidad contabilizará los beneficios proporcionadas por la finalización del vínculo laboral como indemnizaciones por cese y contabilizará los beneficios proporcionados por servicios como beneficios a los empleados a corto plazo.

Indemnizaciones por cese

El beneficio proporcionado por finalización del vínculo laboral es de 10.000 u.m. Este es el importe que una entidad tendría que pagar para finalizar los vínculos laborales 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 finalización de los vínculos laborales con 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, 120×10.000 u.m.) en concepto de indemnizaciones por cese proporcionadas de acuerdo con el plan de beneficios a los empleados en la primera de las dos fechas siguientes, cuando el plan de cese se anuncie y cuando la entidad reconozca los costos de reestructuración asociados con el cierre de la fábrica.

Beneficios proporcionados por servicios

Los beneficios incrementales que los empleados recibirán si proporcionan servicios para el periodo completo de diez meses son 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 correspondiente en el importe del pasivo.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

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, emitida 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 la NICSP 25 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 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 aplicaran 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 sea refutada el plan gubernamental se contabilizará 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 debe 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 de 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 de 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 amplio de bonos gubernamentales ni un mercado amplio de bonos corporativos de alta calidad para determinar una tasa de descuento que refleje el valor temporal del dinero. El IPSASB reconoce que es probable que para las entidades que operan en dichas jurisdicciones sea difícil determinar una tasa de descuento apropiada, y que tales entidades pueden estar en el proceso de migrar, o hayan migrado recientemente, a la base contable de acumulación (o devengo). Sin embargo, el IPSASB concluyó que éste no es un problema que afecte solo al sector público, y que la razón específica del sector público para proporcionar dicha guía es insuficientemente clara.

Otros beneficios a los empleados a largo plazo: 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 los empleados a largo plazo no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que afecta a la medición 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 considerará 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 los empleados a largo plazo: 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 por compensación separados de una indemnización por cese 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 debidos 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 el 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 la 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 guías adicionales 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”.

NICSCP 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.

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 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 2018.

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 las combinaciones del sector público	7-14
Indicadores que pueden proporcionar evidencia de que la combinación es una fusión.....	12-14
Contabilización de las fusiones.....	15
El método de contabilización de la unión de intereses modificada.....	16-57
Identificación de la entidad resultante	17-18
Determinación de la fecha de la fusión.....	19-20
Reconocimiento y medición de los activos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en las operaciones que se combinan	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 y contabilización posterior.....	46-49
Presentación de estados financieros.....	50-52
Información a revelar.....	53-57
Contabilización de las adquisiciones	58
El método de la adquisición	59-125
Identificación de la adquirente.....	60-61
Determinación de la fecha de la adquisición	62-63
Reconocimiento y medición de los activos adquiridos, los pasivos	

asumidos y cualquier participación no controladora identificables en 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 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.....	101-102
Periodo de medición	103-108
Determinación de lo que es parte de la transacción de adquisición	109-111
Medición y contabilización posterior	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	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 40, *Combinaciones del Sector Público*, está contenida en los párrafos 1 a 62. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 40 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 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 recibidos, 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 (public sector combination) 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 (equity interests) 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 (mutual entity) es una entidad, 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 (operation) 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 (owners) 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 (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.

Definiciones relacionadas con fusiones

Una fusión (amalgamation) 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 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 tiene la esencia económica de una fusión.

(El párrafo GA1 proporciona guías adicionales.)

La fecha de fusión (amalgamation date) es aquella en la que la entidad resultante obtiene el control de las operaciones que se combinan.

Una operación que se combina (combining operation) es aquella que se combina con una o más operaciones distintas para formar la entidad resultante en una fusión.

Una entidad resultante (resulting entity) 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 (acquired operation) es aquella en la que la adquirente obtiene el control en una adquisición.

Una adquirente (acquirer) es la entidad que obtiene el control de una o más operaciones en una adquisición.

Una adquisición (acquisition) 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 (acquisition date) es aquella en la que la adquirente obtiene el control de la operación adquirida.

Contraprestación contingente (Contingent consideration) 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 (Goodwill) 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–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–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 clasificarla 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 y 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 satisface 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 a 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 refrendos (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 a 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 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 (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 .
- 30. Los párrafos 33 a 35 especifican los tipos de activos y pasivos identificables que incluyen partidas para las que esta NIIF 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) contabilizadas ya sea aplicando condiciones de reconocimiento adicionales a las de los párrafos 22 y 23 o aplicando los requerimiento de otras NIIF, 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 (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 y . 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; y
 - (c) impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la fusión).

Licenses and Similar Rights Previously Granted by One Combining Operation to Another Combining Operation

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. Where the right was granted for an indefinite period, the resulting entity shall test the right for impairment at least annually, and whenever there is an indication that the right may be impaired. 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. A transfer, concessionary loan or similar benefit, previously received by a combining operation on the basis of criteria that change as a result of an amalgamation, shall be reassessed prospectively in accordance with other IPSASs (paragraphs AG61–AG63 provide related application guidance).

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 .

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(es);
 - (ii) un estado de rendimiento financiero del periodo (o periodos) anterior (es);
 - (iii) un estado de cambios en los activos netos/patrimonio del periodo (o periodos) anterior (es);
 - (iv) un estado de flujos de efectivo del periodo (o periodos) anterior(es); 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 sobre el que se informa, 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 y/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 identificables adquiridos y de los pasivos asumidos 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 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 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 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 identificables y de pasivos que incluyen partidas para las que esta Norma proporciona excepciones limitadas del principio y condiciones de 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 NIIF 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) contabilizadas ya sea aplicando condiciones de reconocimiento adicionales a las de los párrafos 65 y 66 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 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

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 a 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

¹ 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.

medirá el ingreso restante de la tributación incluido en la adquisición o que surja de está de acuerdo con el la 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 congruentes 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 relacionadas.

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 al respecto.

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 al respecto.

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 transfiere 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 contraprestaciones contingentes.

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 ciento de participación no controladora en la Entidad B. En esa fecha, la Entidad A compra una participación adicional del 40 por ciento en la Entidad B, lo que le da el control sobre esta entidad. Esta Norma denomina esta transacción como una combinación de negocios realizada por etapas, a la que también se refiere 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 y GA106 proporcionan guías de aplicación relacionadas.

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; y**
 - (e) **impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la adquisición).**

Los párrafos GA107 y GA108 proporcionan guías de aplicación

relacionadas.*Derechos readquiridos*

113. Un derecho reconocido 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 pérdida 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 forma prospectiva 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, la(s) técnica(s) 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 poco importantes de forma individual ocurridas durante el periodo sobre el que se informa que sean colectivamente significativas, la adquirente revelará la información requerida de forma agregada en el párrafo 120(e) a (r).
- 122. Si la fecha de adquisición de una adquisición es posterior al final del periodo sobre el que se informa 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 sobre el que se informa, de acuerdo con el párrafo 107.
- (b) Para cada periodo sobre el que se informa 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 clave del modelo 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 sobre el que se informa.
 - (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 a este requerimiento, 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 se condonan 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 aplicación por primera vez 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 habitualmente posible 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 una parte integrante de la NICSP 40.

Definiciones (véase el párrafo 5)

- GA1. El párrafo 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 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 y/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:
- (a) **Insumo:** todo recurso económico que elabora, o tiene la capacidad de elaborar, productos si se les aplica uno o más procesos.
 - (b) **Proceso:** todo sistema, norma, protocolo, convención o regla que

aplicado a un insumo o insumos, elabora o tiene la capacidad de elaborar productos.

- (c) **Producto:** el resultado de insumos y procesos aplicados a éstos que proporcionan o tienen la capacidad de proporcionar, bienes y/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 3 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:
- (a) ha comenzado las actividades principales planeadas;
 - (b) tiene empleados, propiedad intelectual y otros insumos y procesos que pudieran aplicarse a dichos insumos;
 - (c) busca un plan para elaborar productos; y
 - (d) 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 y/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 y/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 7 a 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 la 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 las guías 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 satisfacerlos 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 reembolsarle 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 las partes deban combinarse.

- 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. 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. 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 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:

- (a) mejor cumpla los objetivos de la información financiera; y
- (b) mejor satisfaga las características cualitativas (CC).

GA41. 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.
Usuarios de la	Ayuda a los usuarios de	Ayuda a los usuarios de

COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

	Fusión	Adquisición
información	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.	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.
- (a) ¿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?
 - (b) ¿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?
 - (c) 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 concedidos 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:

- (a) 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.
- (b) 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 y/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:

- (a) 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

- (b) 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:
- (a) 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.

- (b) Los activos y pasivos de la entidad controladora legal (la adquirente a efectos contables) reconocidos y medidos de acuerdo con esta Norma.
- (c) 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.
- (d) 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.
- (e) 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 le 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:

- (a) 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.
- (b) 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.
- (c) 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 B52 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 fusión (si está incluida en los términos de la fusión) (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 fusión, 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 y 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 (véase el 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 congruente 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:

- (a) 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.
- (b) 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.

- (c) 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)]

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:

- (a) Para una relación preexistente que surge de un acuerdo vinculante (tal como un pleito), valor razonable.
- (b) 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:

- (a) 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 posteriores 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.
- (b) Duración del empleo que continúa El hecho de que el periodo de

empleo requerido coincida con el período del pago contingente o sea mayor que éste, puede indicar que los pagos contingentes son en esencia remuneraciones.

- (c) 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.
- (d) 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.
- (e) 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.
- (f) 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.

- (g) 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.
- (h) 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:

- (a) 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.
- (b) 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 .

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 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:

- (a) Clasificación. Una entidad continuará clasificando la combinación del sector público anterior de acuerdo con las políticas contables

anteriores de la entidad para estas combinaciones.

- (b) 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.
- (c) 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.
- (d) 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.
- (e) 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 ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido 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, 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*, o, 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 ~~de~~ entidades combinaciones del sector público;

...

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 ~~de~~ entidades combinaciones del sector público;
 - (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 reconocida 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 ~~combinación~~ entidades combinaciones del sector público;
 - ...

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 (las guías sobre la contabilización de la adquisición de una ~~entidad~~ operación

están incluidas en ~~NIF 3, *Combinaciones de negocios*~~ la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*.) 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 el correspondiente ~~amortización~~ deterioro de valor de la plusvalía.

...

37. ~~Las normas de contabilidad internacionales o nacionales~~ la NICSP 40 pueden 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). Las mediciones de los activos y pasivos de un segmento incluirán 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

...

111E. 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 a una combinación del sector público ~~una combinación de entidades~~. La Norma trata aspectos que necesitan considerarse en el reconocimiento y medición de ingresos de transacciones sin contraprestación, incluyendo la identificación de las contribuciones de los propietarios.

Alcance

2. Una entidad que prepara y presenta estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma para contabilizar los ingresos de transacciones sin contraprestación. Esta norma no se aplica a una combinación del sector público ~~una combinación 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 ~~una combinación 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 otra operación o entidad, pero pueden dar lugar a que una entidad nueva o existente adquiera todos los activos y pasivos de otra operación o entidad. ~~El IPSASB no ha tratado las combinaciones de entidades y las ha excluido del alcance de esta Norma. Por lo tanto, esta Norma no especifica si una combinación de entidades, la cual es una transacción sin contraprestación, dará lugar a un ingreso o no. 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 del Sector Público ~~de Entidades~~

FC8. Cuando se emitió, esta ~~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 ha~~ 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 Generadores de Efectivo

Se modifican 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, y los encabezamientos anteriores a los párrafos 71 y 76. Se añaden los párrafos 18A, 20A, 90A a 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), aplicará 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. Estos requerimientos utilizan el término “un 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. Estos requerimientos también utilizan 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 los requerimientos 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 requerimientos 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.
- (e) 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 90Q.

...

Reconocimiento y medición de una pérdida por deterioro del valor de un activo individual

71. En los párrafos 72 a 75 se establecen los requerimientos 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 requerimientos 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 a la plusvalía.

...

Importe recuperable e importe en libros de una unidad generadora de efectivo

...

88. Cuando se agrupen 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 a la unidad en cuestión

con un criterio razonable y congruente. 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 la ganancia o pérdida 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 que 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, el importe recuperable de la unidad **(o grupo de unidades)** 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 (o 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, las pérdidas por deterioro de valor de la plusvalía se distribuirán 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 requerimientos 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 “un activo”, pero su contenido es de aplicación tanto a un activo individualmente considerado 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 una unidad generadora 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 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 puede 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 puede haber 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. **Una pérdida por deterioro del valor de un activo reconocida en**

periodos anteriores distinto de la plusvalía revertirá, 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, el importe en libro del activo, excepto lo dispuesto en el párrafo 106, aumentará hasta su importe recuperable. 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, atribuible a la reversión de una pérdida por deterioro de valor no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido *able to a reversal of an impairment loss shall not exceed the carrying amount that would have been determined* (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, 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) Cuando 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 (e)(f) 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 del grupo de unidades) recoverable amount has been determined (es decir, el valor en uso o valor razonable menos costos de disposición);

~~(c)~~(d) Si el importe recuperable de la unidad (o del 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 del grupo 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 del 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 aquéllas a las que el importe recuperable de las unidades (o del grupo de unidades) es más sensible; y
 - (ii) una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor (o valores) asignado a cada hipótesis clave, cuando 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 del 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 del 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 del grupo de unidades) a su importe en libros

124. Si la totalidad o una parte del importe en libros de la plusvalía o los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, ha sido distribuido entre múltiples unidades generadoras de efectivo (o grupo 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 de 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 la(s) misma(s) 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 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 la(s) hipótesis clave;
- ~~(c)~~(d) una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor o valores asignados a la(s) 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 del 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 del grupo de unidades) reexcediese 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 del grupo de unidades) se iguale a la suma de sus importes en libros.

125. Los cálculos más recientes efectuados en el periodo anterior del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) podrían, de acuerdo con el párrafo 37 o 90Q, 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 IPSASB consideró si la plusvalía debe quedar dentro del alcance de esta Norma. El IPSASB no ~~ha~~ había emitido todavía una NICSP que trate de las combinaciones de entidades y consideró que es probable que varias cuestiones específicas del sector público ~~surgirán~~ surjan 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 distribuida 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 asociada 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 de entidades~~
combinaciones del sector público;

...

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 adquirida que dará lugar a una combinación del sector público ~~una combinación 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. Los párrafos 2, GA35, GA131 and B4 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.

Guía de aplicación

Este apéndice es una 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 ~~una combinación 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 una 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 ~~una combinación 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 ~~una combinación 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) ~~plusvalía adquirida 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 e 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 o potencial de servicio. 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 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.

...

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 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).

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 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.

...

Reconocimiento como gasto

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

- (a) Eformen 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 o potencial de servicio futuros a una entidad, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En el caso del suministro de bienes, la entidad reconocerá estos desembolsos como un gasto siempre que tenga un derecho a acceder a esos bienes. En el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá el desembolso como un gasto cuando reciba los servicios. Por ejemplo, los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurra en ellos (véase el párrafo 52), excepto en el caso de que se adquieran como parte de una adquisición. Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como gastos son los siguientes:

- (a) desembolsos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha), a menos que este desembolso forme 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 o actividad (es decir, costos de preapertura), o desembolsos para comenzar nuevas operaciones de lanzamiento de nuevos productos o procesos (es decir, costos previos a la operación);

- (b) desembolsos por actividades formativas;
- (c) desembolsos por publicidad y actividades de promoción (incluyendo los catálogos para pedidos por correo y panfletos informativos); y
- (d) desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

...

Vida útil

...

93A. **La vida útil de:**

- (a) **Una licencia o derecho similar anteriormente concedido 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 concedido 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 (vende) 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, ~~and~~ aquellos adquiridos por separado, y los adquiridos a través de adquisiciones;

...

Fecha de vigencia

...

132H. Los párrafos 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67 y 117 fueron modificados y los párrafos 18A, 26A, 39A–39E, 93A y 114A fueron añadidos 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 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 consideró si la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios deben incluirse dentro del alcance de esta Norma. El IPSASB no ~~ha~~ había emitido una NICSP que trate sobre las combinaciones de negocios y ~~considera~~ 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*, los usuarios ~~son~~ fueron remitidos 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.

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.~~

...

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

Se modifican los párrafos 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. 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 y/o medir los activos y/o pasivos, puede ser una parte de una combinación del sector público durante el periodo de dispensa transitorio de tres años. No se requiere que la entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca y/o mida los activos y/o pasivos asociados con la combinación del sector público, hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado y/o cuando los activos y/o pasivos correspondientes se reconozcan y/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 internacional o nacional que trata las combinaciones de entidades la IPSAS 40~~) a 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 de entidades~~ combinación del sector público en la que la entidad controladora adquirió a la entidad controlada; o

...

130. Sin embargo, si una entidad controladora adopta por primera vez las NICSP más tarde 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 de entidades~~ las combinaciones 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 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 internacional o nacional relevante que trata las combinaciones de entidades~~ **la NICSP 40**).

...

Fecha de vigencia

...

156. **Los párrafos 86, 129, 130 y 132 fueron modificados y se añadieron los párrafos 62A a 62C 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 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 y/o medir todos los activos y/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 y/o medir todos los activos y/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 y/o medía todos los activos y/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 la combinación de entidades s combinaciones del sector público 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 internacional o nacional correspondiente que trate sobre combinaciones en el sector público~~ la 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, (~~las normas de contabilidad internacional o nacional correspondientes~~ la NICSP 40 explica como contabilizar cualquier plusvalía correspondiente).

...

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 mantenida en la anterior entidad controlada a su valor razonable 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. Esavaler razonable 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 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 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~~ la IPSAS 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.** Los párrafos 4, 40, 56, 57 y 63 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.

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 Proyecto de Norma 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. ($70 \text{ u.m.} = 100 \text{ u.m.} \times 70\%$). 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. ($34 \text{ u.m.} = 60 \text{ u.m.} \times 56\%$).

34 u.m. (34 u.m. = 60 u.m. x 56%) El 44 por ciento que resta de la ganancia 26 u.m. (26 u.m. = 60 u.m. x 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 nacional o internacional 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. Los párrafos 31 y 33 fueron modificados y los párrafos 34A y 34B fueron añadidos 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 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 Proyecto de Norma 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 ~~GA34GA33A~~ 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 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.

...

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. TEsa 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 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

...

42B. Los párrafos 24A, 41A y Ga33A a GA33D fueron modificados por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, 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 una 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 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.

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 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.

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 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:

<u>Participación de la Municipalidad E en los activos y pasivos relacionados con la Operación Conjunta D</u>	
<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>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 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:

<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.m.</u>	
<u>Propiedades, planta y equipo</u>	<u>138</u>
<u>Activos intangibles (excluida la plusvalía)</u>	<u>72</u>
<u>Cuentas por cobrar</u>	<u>84</u>
<u>Inventario</u>	<u>70</u>
<u>Obligaciones por beneficios de retiro</u>	<u>(12)</u>

<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>Acreedores comerciales</u>	<u>(48)</u>
<u>Pasivos contingentes</u>	<u>(52)</u>
<u>Pasivo por impuestos diferidos (véase la norma internacional o nacional que trate los impuestos sobre las ganancias)</u>	<u>(24)</u>
<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>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 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* (emitida 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:

- (a) las nacionalizaciones es probable que se registren como adquisiciones según ambos enfoques; y
- (b) 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:

- (a) combinaciones de entidades que surgen de transacciones de intercambio—un proyecto de convergencia limitado con la NIIF 3; y
- (b) 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:

- (a) 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.
- (b) 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 vuelva 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 (véanse los párrafos 7 a 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:
- (a) 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;
 - (b) 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

- (c) 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:

- (a) las diferencias económicas entre combinaciones que tienen lugar bajo control común y las que no, pueden tener implicaciones sobre su tratamiento contable; y
- (b) 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

- (a) 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.
- (b) 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:

- (a) 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).
- (b) 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:

- (a) 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)].
- (b) 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:

- (a) **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.
- (b) **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) 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.

- (c) **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.
- (d) **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.
- (e) **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.
- (f) **Control común.** Al desarrollar el DC, el IPSASB identificó las diferencias económicas entre combinaciones del sector público que tienen lugar bajo control común y las 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.

- (g) **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:

- (a) **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.
- (b) **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.

- (c) **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.

- (d) **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.
- (e) **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:
- (a) utilice factores para complementar el concepto de control; y
 - (b) 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:

- (a) **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.
- (b) **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 la 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:

- (a) 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.
- (b) 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.
- (c) Una parte de la combinación obtiene el control de la operación desde fuera del sector público imponiendo la combinación a la otra parte.
- (d) 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:

- (a) 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;
- (b) 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

- (c) 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:

- (a) 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 EFPD del sector público.
- (b) 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 EFPD 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:

- (a) El método de la adquisición;
- (b) el método de la unión de intereses, incluyendo una posible modificación a este método; y
- (c) 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:
- (a) información a efectos de toma de decisiones; y
 - (b) evaluación de la rendición de cuentas de la entidad resultante sobre su uso de los recursos.

Esto es porque los usuarios de los EFPD 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:

- (a) usan los importes en libros existentes de los activos, pasivos y activos netos/patrimonio de las operaciones que se combinan; y
- (b) 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:

- (a) información a efectos de toma de decisiones; y
- (b) 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:

- (a) **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.
- (b) **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.

- (c) **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:
- (a) El mantenimiento de las reservas existentes representa mejor la

combinación, es más transparente y satisface mejor las necesidades de los usuarios.

- (b) Las propuestas darán lugar a información fiable sobre la reserva de revaluación que se descarta;
- (c) 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;
- (d) se pone en peligro la presentación de pérdidas por revaluación posteriores como un gasto representando inadecuadamente el rendimiento financiero en años futuros;
- (e) 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
- (f) 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 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 fusiones (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 IPSASB 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:

- (a) condonación de impuestos; y
- (b) 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 IPSASB 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.

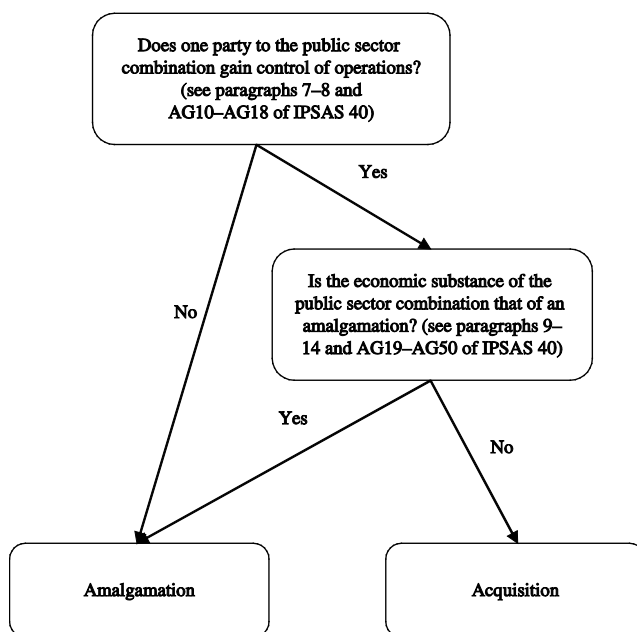
Guía de implementación

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.

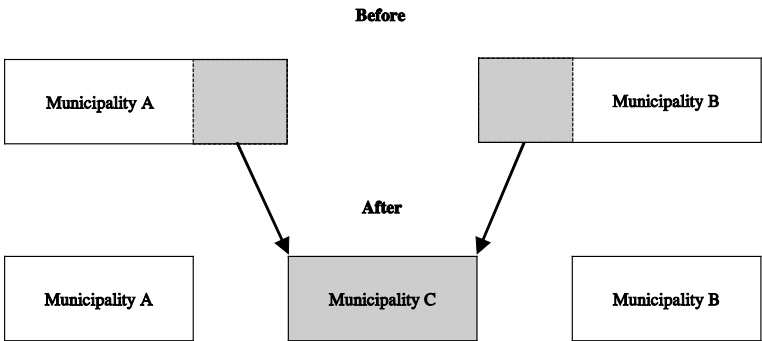
Clasificación de las combinaciones del sector público

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.

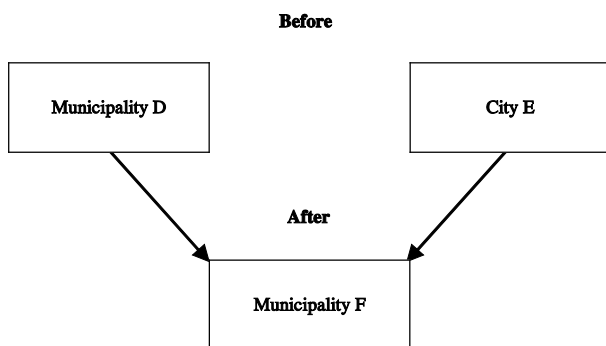


- EI4. En este escenario, los límites territoriales de dos municipalidades existentes, la Municipalidad A y la Municipalidad B, son redefinidos por el Parlamento mediante legislación; ningún Parlamento, ni gobierno central controla a la Municipalidad A o a la Municipalidad B. La responsabilidad de parte del antiguo territorio se transfiere a una nueva municipalidad, 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 nuevo órgano de gobierno, independiente de los órganos de gobierno de las municipalidades A y B. Ni la Municipalidad A, ni la Municipalidad B, tienen poder sobre la Municipalidad C. Ninguna está expuesta, o tiene 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. Con anterioridad a 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 ningún 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 nuevo órgano de gobierno, independiente de los órganos de gobierno de la Municipalidad D y la Ciudad E. Ni la Municipalidad D, ni la Ciudad E tienen poder sobre la Municipalidad F. Ninguna está expuesta, o tiene 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.

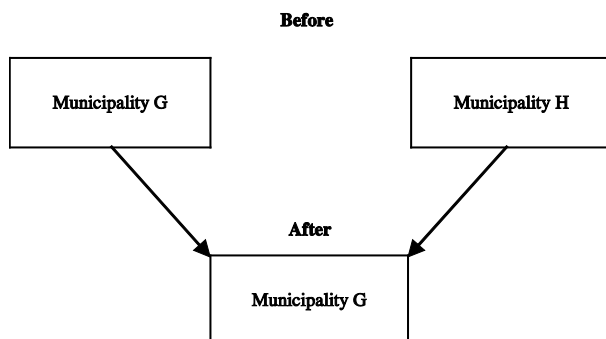
Escenario 2: Variación

- EI15. En el escenario 2, la legislación que crea la Municipalidad F proporciona para la formación de un nuevo órgano de gobierno sin conexión con la Municipalidad D o la Ciudad E. En esta variación, la legislación que crea la Municipalidad F proporciona al órgano de gobierno de la Municipalidad D, serlo también de la Municipalidad F.
- EI16. Esto sugiere que como parte de la combinación del sector público que crea la Municipalidad F, la Municipalidad D gana control de las operaciones de la Ciudad E. Sin embargo, la evaluación sobre si la Municipalidad D gana control se basa en la esencia de la combinación, no en su forma legal. Al preparar sus primeros estados financieros, la Municipalidad F considera las guías de los párrafos 7 y 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) la 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 del sector público, la Municipalidad D ha ganado el control de la Ciudad D. La Municipalidad F considera las guías en los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 al 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. Con anterioridad a 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. Esto sugiere que como parte de la combinación del sector público, la Municipalidad G gana control de las operaciones de la Municipalidad H. Sin embargo, la evaluación sobre si la Municipalidad G gana control se basa en la esencia de la combinación, no en su forma legal. La Municipalidad G considerará las guías de los párrafos 7 y 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 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:
- (a) poder sobre las operaciones de la Municipalidad H;
 - (b) la 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.

- EI28. La Municipalidad G concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha ganado el control de la Ciudad H. La Municipalidad G considera las guías en los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 al 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.

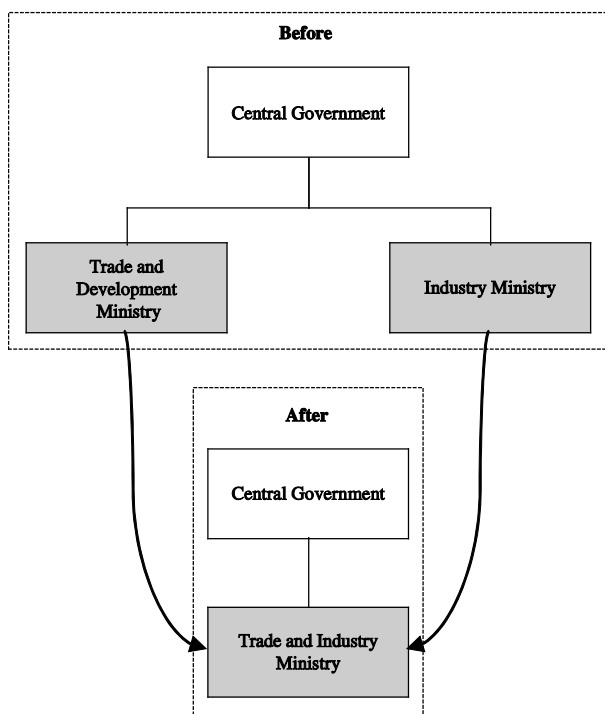
Escenario 3: Variación

- EI33. En el escenario 3, la legislación 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 un nuevo órgano de gobierno formado, independiente de su órgano de gobierno previo o del de la Municipalidad H. En consecuencia, la Municipalidad G no gana 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 Ministerios de Comercio y Desarrollo y el Ministerio de Industria en una 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 y 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 y Industria considera las guías de los párrafos 7 y 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:
- (a) poder sobre las operaciones del Ministerio de Comercio y Desarrollo;
 - (b) la 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 implicación 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 y 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 el gobierno central, 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.

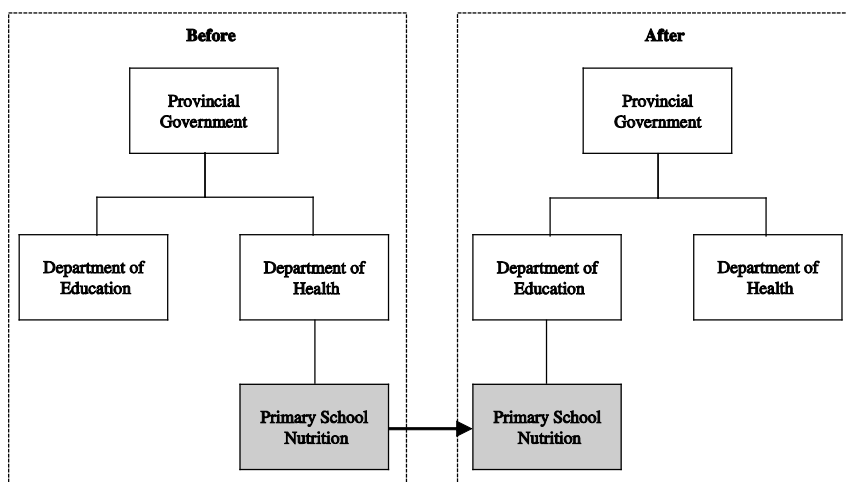
- EI50. La creación del Ministerio de Comercio e Industria es una combinación del sector público bajo control común. Al determinar si esta debe clasificarse

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 y 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.

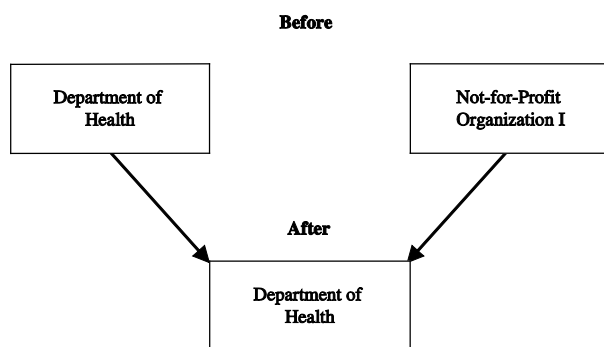
- EI56. La transferencia de la operación de la Nutrición de la Escuela Primaria es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el Departamento de Educación considera es si una de las partes de la combinación ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI57. En este escenario, el Departamento de Educación obtiene:
- (a) el poder sobre la operación de la Nutrición de la Escuela Primaria;
 - (b) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en esas operaciones; y
 - (c) 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.



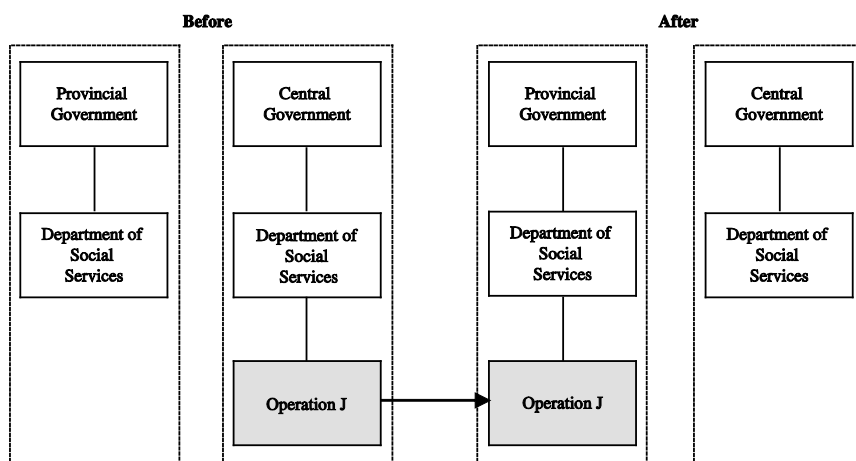
- EI64. En este escenario, tiene lugar una combinación del sector público en la que la Organización sin ánimo de lucro I, una organización benéfica, que proporciona servicios paramédicos, acuerda de forma voluntaria combinarse con el Departamento de Salud para mejorar la prestación de servicios al público. Las operaciones de la Organización sin ánimo de lucro I están integradas con operaciones similares proporcionadas por el Departamento de Salud. Con anterioridad a la combinación, 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:

- (a) el poder sobre la Organización sin ánimo de lucro I y sus operaciones;
 - (b) la 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.
- EI67. La Municipalidad G concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha ganado el control de la Organización sin ánimo de lucro I. El Departamento de Salud considera las guías en los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 al determinar si la esencia económica de la combinación es 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/controlada entre el Departamento de Salud 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 tiene 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 valor de 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

² En estos ejemplos, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

J), aunque tenga previsto integrar la operación con sus otras operaciones en una fecha posterior, que eliminaría esta relación entidad controladora/entidad controlada.

- 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:
- (a) poder sobre la Operación J;
 - (b) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Operación J; y
 - (c) 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 ganado el control de la Operación J. El gobierno provincial considera las guías en los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 al determinar si la esencia económica de la combinación es 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.

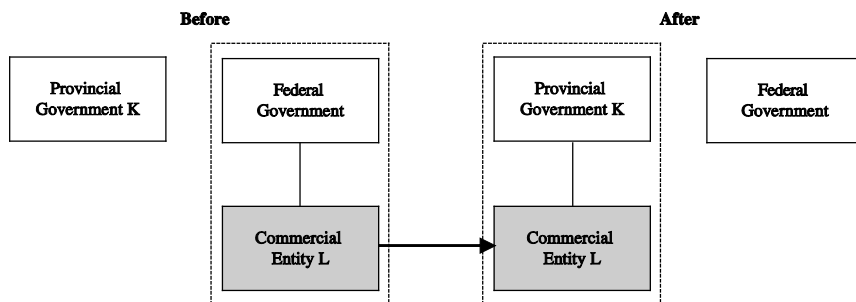
- EI80. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, el gobierno provincial destaca que la combinación del sector público era una combinación voluntaria. Por consiguiente, estos indicadores no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de 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 que el valor razonable de la Operación J sea mayor que cero (con la obligación de proporcionar servicios por 10 años).
- EI83. 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 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 una 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:

- (a) el poder sobre la Entidad comercial L y sus operaciones;
- (b) la 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.

EI89. El gobierno provincial concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha ganado el control de la Operación J. El gobierno provincial considera las guías en los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 al determinar si la esencia económica de la combinación es una fusión.

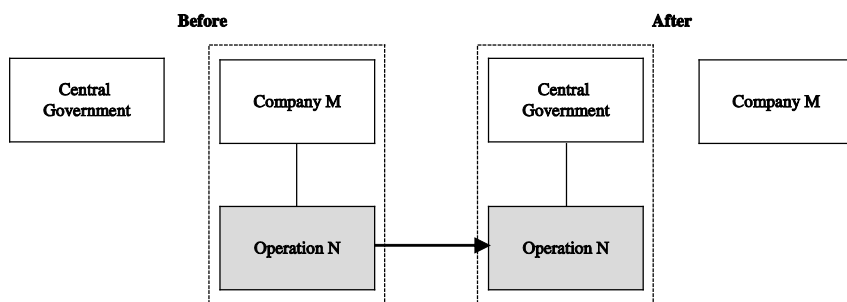
EI90. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el gobierno provincial destaca que la combinación da lugar a una relación entidad controladora/entidad controlada entre el gobierno provincial y la

Operación J. Esto es incongruente con la esencia económica de una fusión. 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 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 de forma voluntaria. 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 el control de las operaciones como resultado de la combinación.

- EI97. En este escenario, el gobierno central obtiene:
- (a) poder sobre la Operación N;
 - (b) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Operación N; y
 - (c) 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 ganado el control de la Operación N. El gobierno central considera las guías en los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 al determinar si la esencia económica de la combinación es una fusión.
- EI99. 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 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 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 9: Variación

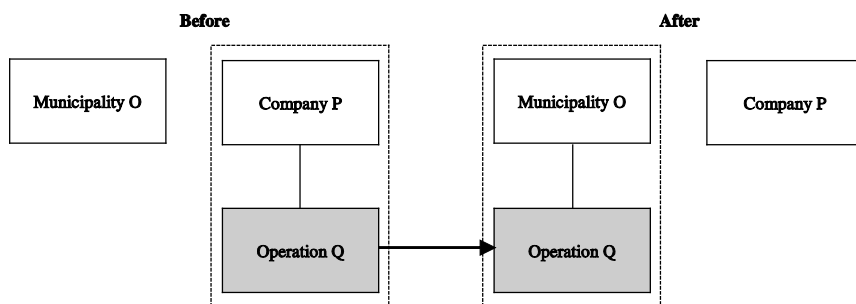
- EI103. En el escenario 9: La Compañía M realiza la transacción de forma voluntaria. En esta variación, el gobierno central nacionaliza la Operación N a través de la compra obligatoria. La compra todavía se efectúa a valor de mercado de la Operación N.
- EI104. El cambio de una transacción voluntaria 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 muy ventajosas, la Compañía P actúa de forma voluntaria. Después de la compra, la Operación Q se gestiona como una entidad independiente en condiciones de mercado por la Municipalidad O.
- 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 O considera es si ha obtenido el control el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI110. En este escenario, la Municipalidad O obtiene:
- poder sobre la Operación Q;
 - la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su

implicación en la Operación Q; y

- (c) La capacidad de utilizar su poder sobre la Operación Q para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con esa operación.

- EI111. La Municipalidad O concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha ganado el control de la Operación Q. La Municipalidad O considera las guías en los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 al determinar si la esencia económica de la combinación es 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

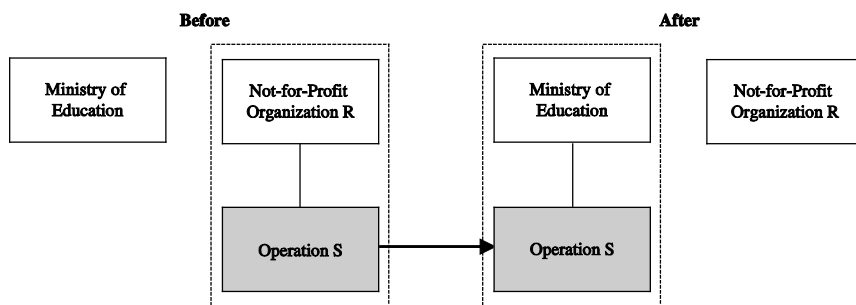
- EI116. En el escenario 10, la Compañía P realiza la transacción de forma voluntaria. En esta variación, la Municipalidad O se hace con la Operación N a través de la compra obligatoria. La compra está todavía efectuada a un precio por debajo del precio de mercado de la Operación Q. La Compañía P

no hubiera vendido la Operación Q a un precio por debajo del precio 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 relacionados 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 del 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:

- (a) poder sobre la Operación S;
- (b) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su involucración en la Operación S; y
- (c) la capacidad de utilizar su poder sobre la Operación S para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con esta operación.

EI125. La Municipalidad G concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha ganado el control de la Operación S. El Ministerio de Educación considera las guías en los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 al determinar si la esencia económica de la combinación es 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 cedió sus derechos de forma voluntaria. La situación es similar a la de una compra en condiciones muy ventajosas. En una compra en condiciones muy ventajosas, un vendedor puede estar dispuesto a 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 dispuesta a 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.

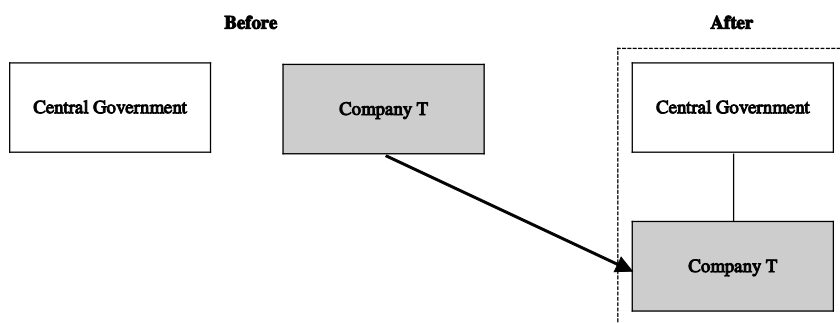
EI128. Al considerar los indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones, el Ministerio de Educación destaca que la combinación del sector público era una combinación voluntaria. Por consiguiente, estos indicadores no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la

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.

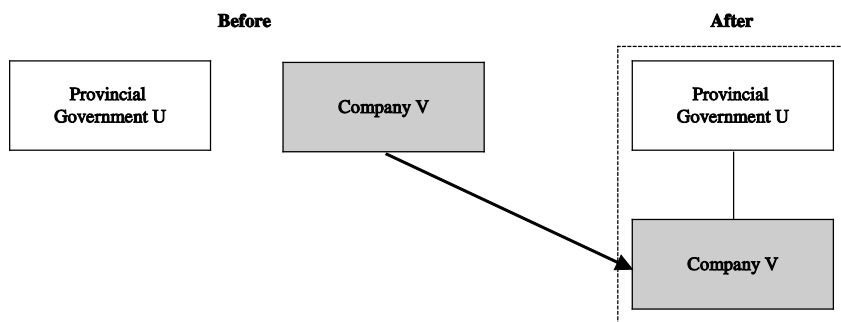


- EI131. En este escenario, el gobierno central nacionaliza la Compañía T a través de la legislación. El gobierno central no paga ninguna contraprestación a los accionistas de la Compañía T. Después de la compra, la Compañía T se gestiona como una entidad independiente en condiciones de mercado.
- EI132. La nacionalización de la Compañía T es una combinación del sector público. Al determinar si ésta 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.
- EI133. En este escenario, el gobierno central obtiene:
- poder sobre la Compañía T;
 - la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Compañía T; y
 - 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 ganado el control de la Compañía T. El gobierno central considera las guías en los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 al determinar si la esencia económica de la combinación es 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

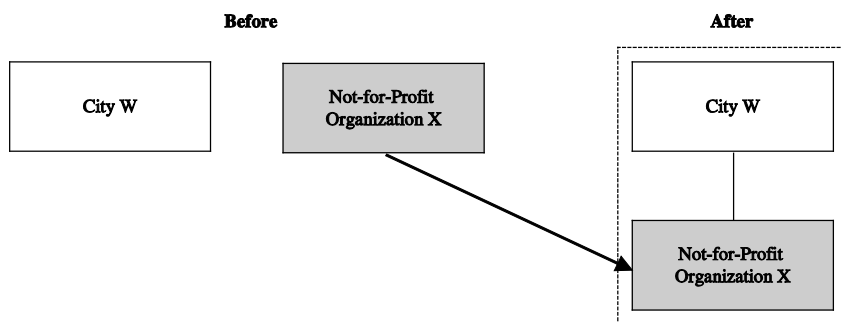
través de legislación como consecuencia de un rescate. Antes de la nacionalización, la Compañía V estaba en dificultades financieras. El gobierno provincial U no paga ninguna contraprestación a los accionistas de la Compañía V, pero asume sus pasivos netos. Después de la compra, la Operación N se gestiona 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 de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI142. En este escenario, el Gobierno provincial U obtiene:
- (a) poder sobre la Compañía V;
 - (b) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Compañía V; y
 - (c) 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 ganado el control de la Compañía V. El gobierno provincial U considera las guías en los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 al determinar si la esencia económica de la combinación es 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 el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI151. En este escenario, el ayuntamiento de la Ciudad W obtiene:
- poder sobre la Organización sin ánimo de lucro X;
 - la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su

implicación en la Organización sin ánimo de lucro X; y

- (c) 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 ganado el control de la Compañía T. El ayuntamiento de la Ciudad W considera las guías en los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 al determinar si la esencia económica de la combinación es 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 entidad controladora/entidad controlada entre el gobierno central y la Compañía T. 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 de forma voluntaria 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 de 250 u.m. 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) en 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 no 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 y 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 y 34 y 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 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.

COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

	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
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
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. 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:
- (a) 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.

- (b) 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).
- (c) Se reconoce un ajuste de 100.000 u.m. en los activos netos/patrimonio a 31 de diciembre de 20X3.
- (d) El gasto de depreciación para 20X3 se incrementa en 500 u.m.

EI187. De acuerdo con el párrafo de la NICSP 40, ER revela:

- (a) 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.
- (b) 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)–(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

COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

Referencia de párrafo		
	Pasivos financieros	(2.001)
	Total activos netos	74.403
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:	

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

Referencia de párrafo	
54(f)	Importes reconocidos en los Activos netos/patrimonio a 30 de junio de 20X2

COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

Referencia de párrafo					
		OCA (u.m.)	OCB (u.m.)	Ajuste (u.m.)	ER (u.m.)
	Superávit de revaluación	0	18.332	17.954	36.286
	Resultados acumulados (ahorro o desahorro)	12.047	26.070	0	38.117
	Total activos netos/patrimonio	12.047	44.402	17.954	74.403
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		

COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

Referencia de párrafo			
54(h)(i)	Gastos		
	Sueldos, salarios y beneficios a empleados	(51.263)	(68.549)
	Subvenciones y otros pagos por transferencias	(18.611)	(26.445)
	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

COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

	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:

COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

		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			1.300		3.000
	Activos totales		1.800		3.700
Pasivos corrientes			300		600
Pasivos no corrientes			400		1.100
	Pasivos totales		700		1.700
Patrimonio					
	Resultados acumulados (ahorro o desahorro)		800		1.400
	Capital emitido				
	100 acciones ordinarias		300		
	60 acciones ordinarias				600
Total patrimonio			1.100		2.000
	Total pasivos y patrimonio		1.800		3.700

EI195. Este ejemplo también utiliza la siguiente información:

- (a) El 30 de septiembre de 20X6, la Entidad A emite 2,5 acciones para intercambiar por cada acción ordinaria de la Entidad B. El accionista único 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.
- (b) 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.
- (c) 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	(400)	(1.300)
	Plusvalía		300

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	300
		Activos totales	6.000
		Pasivos corrientes [600 u.m. + 300 u.m.]	900
		Pasivos no corrientes [1.100 u.m. + 400 u.m.]	1.500
		Pasivos totales	2.400

		u.m.
Patrimonio		
	Resultados acumulados (ahorro o desahorro)	1.400
Capital emitido		
	250 acciones ordinarias [600 u.m. + 1.600 u.m.]	2.200
Total patrimonio		3.600
Total pasivos y patrimonio		6.000

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 entidad contable adquirida, 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 A es la entidad contable adquirente, y el párrafo GA67 de la IPSAS 40 requiere que la adquirente mida la contraprestación intercambiada por la entidad contable adquirida.

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	300
		Activos totales	6.000
		Pasivos corrientes [600 u.m. + 300 u.m.]	900
		Pasivos no corrientes [1.100 u.m. + 400 u.m.]	1.500
		Pasivos totales	2.400

			u.m.
		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	134
		Total patrimonio	3.600
		Total pasivos y patrimonio	6.000

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 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

EI220. 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.

- (a) 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.

- (b) 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.

- (c) 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.

- (d) 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

Clase	Base
Trabajos musicales tales como composiciones, letras de canciones o ritmos publicitarios	Acuerdo vinculante
Pinturas y fotografías	Acuerdo vinculante
Vídeos o material audiovisual, incluyendo películas, vídeos 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 statu 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	Acuerdo vinculante

Clase	Base
arrendador)	
Permisos de construcción	Acuerdo vinculante
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:

- (a) cuando en el acuerdo vinculante está separado del activo financiero subyacente por una venta o garantía de los activos con pago de intereses retenido;
- (b) 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.

³ Melvin Simensky y Lanning Bryer, *The New Role of Intellectual Property in Commercial Transactions* (New York: John Wiley & Sons, 1998), página 293.

Medición de la participación no controladora (PNC) en una adquisición

Ilustración de las consecuencias de la aplicación del párrafo 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.

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 CO no cumplen los requisitos para la elección de medición del párrafo 73 de la NIIF 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 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 fusión aplicando los párrafos 78 y 79 y GA85 y 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	562

- 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	582

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
Menos:	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:
- (a) 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).
 - (b) El importe en libros de la plusvalía a 31 de diciembre de 20X7 disminuye en 10.000 u.m.
 - (c) 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:

- (a) 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.
- (b) 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 y 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 y 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 formación.
- EI264. La subvención estaba sujeta a la condición de que se devolvería en proporción al número de cursos de formación 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 formación. 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 y 110 y GA98 a GA101 de la NICSP 40.

- EI267. EA compra componentes electrónicos a EO bajo un contrato de suministro de cinco años con 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 es “de 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 y 110 y 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 fuera 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 están 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)-(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	

COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

Referencia de párrafo		
	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

COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

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) 120(g) 124(b)	El acuerdo de contraprestación contingente requiere que EA pague a los antiguos propietarios de EO el 5 por cien 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) 124(c) NICSP 19.97, 98	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.	
120(p)	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(r)(i)	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)(ii)	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.	

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) 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 en 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
Bases comparables.....	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
1.10Destinatarios de la 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 de 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 las 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 los 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 la 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 establece 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 de 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 requerimientos de la Parte 1 de esta Norma deberá revelar ese hecho. No debe describirse que los estados financieros cumplen con esta Norma a menos que cumplan con todos los requerimientos 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 el equivalente 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.

Los equivalentes al efectivo (Cash equivalents) son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.

Flujos de efectivo (cash flows) son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al 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 únicamente durante 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 datos condensados 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 materialidad, o 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; y***
 - (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 clasificación 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 más detallados acerca de los recursos de 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 a 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 a 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 solo debe revelarse 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 controla 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 subvención u otra ayuda, o como un préstamo que debe 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 para un año.

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 aplica 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 estar claramente identificados y distinguirse de otra información en el mismo documento publicado.***
- 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 objeto 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 la 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 da necesariamente 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 que realice 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 una 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

1.6.20 *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 de cambio de contado existente a 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, sea proporcionada 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, o presupuestos, 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 diferentes bases de contabilización, para diferentes grupos de actividades y diferente presentación o formato de clasificación que 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 casos, aunque raros, 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 comparación con los importes presupuestados y los reales con importes equivalentes de 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 sus presupuestos aprobados. 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 la 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 (Non-Governmental Organizations) (ONG) 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, es improbable que la terminología diferente 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 o 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 a, el importe de asistencia no utilizada también deben 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, necesitarán 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 tener la 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 a 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 a 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	200X		200X-1	
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos de terceros	Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos de 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>–</u>	<u>X</u>	<u>–</u>
		X	–	X	–
<i>Asistencia externa</i>	10				
Agencias multi-laterales		X	X	X	X
Agencias bilaterales		<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X	X	X
<i>Otras subvencio-</i>		X	X	X	X

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

	Nota	200X		200X-1	
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos de terceros	Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos de terceros
nes y ayudas					
Otros préstamos					
Efectivo recibido por préstamos	3	X	X		
Cobros por operaciones de capital					
Efectivo procedente de las disposiciones de planta y equipo		X	-	X	-
Actividades comerciales					
Cobros por actividades comerciales		X	-	X	-
Otros cobros	4	X	X	X	X
Total cobros		X	X	X	X

	Nota	200X	200X-1
--	------	------	--------

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos de terceros	Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos de terceros
PAGOS					
<i>Operaciones</i>					
Sueldos, salarios y beneficios a em- pleados		(X)	(X)	(X)	(X)
Suministros y con- sumibles		<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>–</u>	<u>(X)</u>	<u>–</u>
		(X)	–	(X)	–
<i>Desembolsos por in- versiones de capital</i>					
Compra/construcción de planta y equipo		(X)	(X)	(X)	(X)
Compra de instru- mentos financieros		<u>(X)</u>	<u>–</u>	<u>(X)</u>	<u>–</u>
		(X)	(X)	(X)	(X)

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

	Nota	200X		200X-1	
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos de terceros	Cobros/(Pagos) controlados por la entidad	Pagos de terceros
Reembolso de préstamos e intereses					
Reembolsos de préstamos		(X)	–	(X)	–
Pagos por intereses		<u>(X)</u>	<u>–</u>	<u>(X)</u>	<u>–</u>
		(X)	–	(X)	–
Otros pagos	5	(X)	(X)	(X)	(X)
Total de pagos		(X)	(X)	(X)	(X)
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
Efectivo al final del año	2	X	N/A	X	N/A

* N/A = No aplicable.

ESTADO DE COMPARACIÓN DE LOS IMPORTES PRESUPUESTADOS Y REALIZADOS

Para el Gobierno X para el año finalizado el 31 de diciembre de 200X

Presupuesto aprobado sobre la base de efectivo

(Clasificación de pagos por funciones)

(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)

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

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 de 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.

** La columna “Diferencia...” no es requerida. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificado de forma apropiada.

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

	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)	Cobros controlados por la entidad	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

EFFECTIVO PROVENIENTE DE PRÉSTAMOS

	Nota	200X		200X-1	
(miles de unidades monetarias)		Cobros en efectivo controlados por la entidad	Procedentes de pagos por terceros	Cobros controlados por la entidad	Procedentes de pagos por terceros
PRÉSTAMOS					

	Nota	200X		200X-1	
(miles de unidades monetarias)		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**

	200X		200X-1	
(miles de unidades monetarias)	Pagos controlados por la entidad	Pagos de terceros	Pagos controlados por la entidad	Pagos de terceros
PAGOS/DESEMBOLSOS – Cuentas 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

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 aplicado 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 los equivalentes 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:

(miles de unidades monetarias)	200X		200X-1
Efectivo en caja y bancos	X		X
Inversiones a corto plazo	X		X
	X		X

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)

(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
Total disponible	X		X
Importe retirado	(X)		(X)

Disponibilidades canceladas/cerradas	(X)	(X)
Disponibilidad de préstamos no utilizados a 31.12.0X.	X	X

(miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
Disponibilidad de préstamos no utilizados		
Instituciones financieras comerciales	X	X
Total de disponibilidad de préstamos no utilizados	X	X

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.

A continuación 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>
			Total	Total
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 200X	Subvenciones 200X	Préstamos 200X-1	Subvenciones 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 EL 31 DE DICIEMBRE DE 200X

	Not a	200X				200X-1			
(miles de unidades monetarias)		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	
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)	–	–	
Alquileres		(X)	(X)	–		(X)	(X)	–	
Desembolsos de capital		(X)	(X)	(X)		(X)	(X)	(X)	
Transferencias	3	(X)	(X)	(X)		(X)	(X)	(X)	

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

	Nota	200X			200X-1		
(miles de unidades monetarias)		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
Total de 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			
(miles de unidades monetarias)		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
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 los equivalentes 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:

(miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
Efectivo en caja y bancos	X	X
Inversiones a corto plazo	X	X
	X	X

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 FINALIZADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 200X

	Nota	200X		200X-1	
(miles de unidades monetarias)		Cuenta del tesoro / cuenta de control única	Pagos por terceros	Cuenta del tesoro / cuenta de control única	Pagos por terceros
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)

	Nota	200X		200X-1	
(miles de unidades monetarias)		Cuenta del tesoro / cuenta de control única	Pagos por terceros	Cuenta del tesoro / cuenta de control única	Pagos por terceros
Total de 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.

	Nota	200X		200X-1	
(en miles de unidades monetarias)		Cuenta del tesoro / cuenta de control única	Pagos por terceros	Cuenta del tesoro / cuenta de control única	Pagos por terceros
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

	Nota	200X		200X-1	
(en miles de unidades monetarias)		Cuenta del tesoro / cuenta de control única	Pagos por terceros	Cuenta del tesoro / cuenta de control única	Pagos por terceros
Total de 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. Establece 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 de comentario 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 hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo) son: activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos y gastos.

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

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 la tasa de cambio de contado existente a la fecha de presentación.

Distribuciones a los propietarios o aportantes (Distributions to owners) son los beneficios económicos o 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.

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) 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 1 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, proporcionan los medios para que las entidades alcancen sus objetivos. Los activos empleados para suministrar bienes y servicios de acuerdo con los objetivos de la entidad, pero que no generan directamente flujos de entrada de efectivo, se suelen definir como portadores de un “potencial de servicio”. A los activos empleados para generar flujos de entrada de efectivo netos se les suele definir como portadores de beneficios económicos futuros. Para abarcar todos los objetivos a los que puede destinarse un activo, la presente Norma emplea el término “beneficios económicos o potencial de servicio futuros” para describir 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, 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 una transacción o hecho está fuera del control o influencia de una entidad si las decisiones o determinaciones de la entidad no influyen, normalmente, en que ocurra la transacción o el hecho.

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 “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

por cuenta 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 el estado 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-clasificaciones recomendadas en el párrafo 2.1.23(a) pueden 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, se recomienda realizar las revelaciones de desagregación adicionales que recoge la recomendación del párrafo 2.1.23(a) anterior, o 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 pueden sub-clasificarse 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 es llamado como el método de 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 por 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	(X)	(X)

2.1.27 El segundo método, llamado el método de clasificación funcional, clasifica 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 juicios considerables. Un ejemplo de la clasificación funcional de los pagos es la siguiente:

	Pagos en efectivo	Pagos por 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	(X)	(X)

- 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 presentaría 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 de efectivo 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 NICSP basadas en la acumulación (o devengo), define 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) activos como cuentas por cobrar, inversiones o propiedades de planta y equipo; y
- (b) pasivos como cuentas por pagar, préstamos por tipo o fuente y otros pasivos.

Mientras tales revelaciones pueden no ser completas en primera instancia, se recomienda a las entidades su desarrollo progresivo y avanzar sobre ellas. 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 del sector público 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 que 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 que incluyan en estos una referencia cruzada 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 notas adicionales sobre 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) *la 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 adquiridos o dispuestos, 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 pueden 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 inme-

- diatamente 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 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;
 - (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 terce-*

ros, 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 garantizada 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 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	X	X
		X	X
Efectivo transferido a las entidades respectivas		(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:

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 a 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

(Extracto de las notas a los estados financieros del Gobierno X: Activos y Pasivos [párrafo 2.1.33(a) continuación])

Préstamos

Los préstamos del Gobierno son los siguientes:

	200X		200X-1
(miles de unidades monetarias)			
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

	200X		200X-1
(miles de unidades monetarias)			

(Extracto de las notas a 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	Presupuestado	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>	<u>=</u>
	X	X	—
<i>Préstamos</i>			
Efectivo recibido por préstamos	X	X	(X)
<i>Cobros por operaciones de capital</i>			
Efectivo recibido de las disposiciones de planta y equipo	X	X	X

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

(miles de unidades monetarias)	Real	Presupuestado	Variación
<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>	<u>—</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>	<u>—</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>	<u>—</u>
	(X)	(X)	—
<i>Otros pagos</i>	(X)	(X)	X

(miles de unidades monetarias)	Real	Presupuestado	Variación
Total de pagos	(X)	(X)	(X)
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

(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 presupuestario para el 1er Año	Presupuesto revisado en el 1er Año	1er Año realizado sobre base comparable	Saldo disponible para el 2º Año	Objetivo o presupuesto para el 2º Año	Presupuesto revisado en el 2º Año	2º Año realizado sobre base comparable	*Diferencia presupuestada y realizada durante el periodo presupuestario
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	
SALIDAS DE EFECTIVO									
Sanidad	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

(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 o 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>
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

* 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.

Extracto de las notas a 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	
	<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>
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
Dolar estadounidense	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.

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 a 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	–	–	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	–	X	X	X
Total	X	X	X	X	X	X	X	X
Moneda: Dólar de los EE.UU.	X	X	–	–	–	–	–	–
Euro	–	–	X	X	–	–	–	–
Yen	–	–	–	–	X	X	–	–
Otros	–	–	–	–	–	–	X	X

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)	-		(X)	(X)	(X)	-
Subvenciones no dispuestas	(X)	(X)	(X)	(X)	-	-	(X)	(X)
Préstamos cancelados/expirados	(X)	(X)	-	-	-	-	(X)	(X)
Subvenciones canceladas/expiradas	-	-	-	-	-	-	-	-

Diferencias de cambio	X	X	–	–	X	X	X	X
<i>Saldo final</i> – Préstamos	X	X	–	–	X	X	X	X
<i>Saldo final</i> – Subvenciones	X	X	–	–	X	X	X	X

Saldo final	Ayudas al desarrollo		Ayudas a emergencias			Otros	Total	
Por moneda obtenida	<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	–	X	X	X	X	X
Euro	X	X	–	X	X	X	X	X
Yen	X	X	–	–	X	X	X	X
Otros	X	X	–	–	–	–	X	–
Por moneda de presentación								
Préstamos								
Agencia 1	X	X	–	–	X	X	X	X
Agencia 4	X	X	–	–	X	X	X	X
Subvenciones								
Agencia 2	X	X	–	X	X	X	X	X

Agencia 4	X	X	–	X	X	X	X	X
Total	X	X	–	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.

	<u>200X</u>				
	Pagos por el servicio de la deuda incluyendo intereses				
	Dólar estadounidense	Euro	Yen	Otros	Total
Ayudas al desarrollo	X	X	X	X	X
Otros	X	X	–	–	X
Total	X	X	X	X	X

	<u>200X-1</u>				
	Pagos por el servicio de la deuda incluyendo intereses				
	Dólar estadounidense	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.

	<u>200X + 1 y X subsiguientes años</u>				
	Pagos por el servicio de la deuda incluyendo intereses				
	Dólar estadounidense	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 proporcionados 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

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; e
 - (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, para la adquisición de activos de capital (actividades de inversión), o para la cancelación de deuda (actividades de financiación), mejorará la transparencia y la rendición de cuentas de los informes financieros. 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 netos 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 para 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 efectivo 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 aquéllas hechas para la adquisición de bienes de capital;

- (d) cobros en efectivos 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 clasifican habitualmente como 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, los gobiernos u otras entidades del sector público asignan o autorizan fondos a las entidades para financiar las operaciones de las mismas y no se hace 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 flujos de efectivo procedentes de 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 en efectivo de 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);
- (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. 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 periodos precedentes.

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 restricción 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.

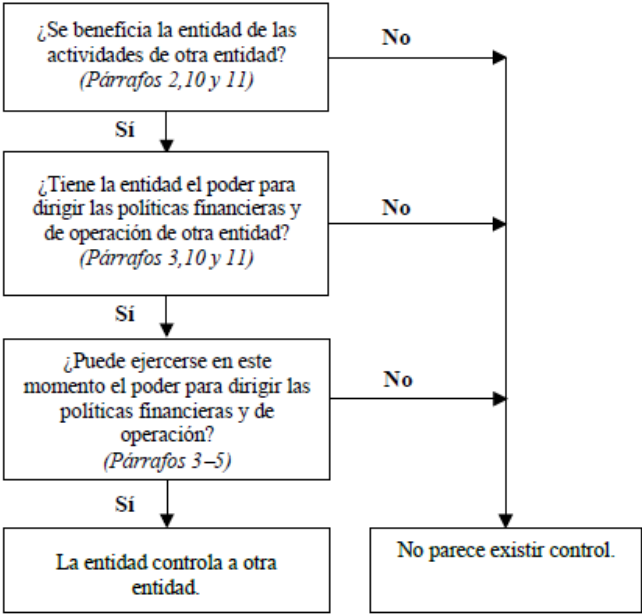
- (d) La autoridad o mandato de la otra entidad es establecido y limitado por ley.
- (e) La entidad posee una "acción de oro"¹ (o equivalente) en la otra entidad, que le confieren el derecho a dirigir las políticas financieras y operativas de la misma.

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.
 - (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

¹ La "acción de oro" hace referencia a una clase de acción que otorga 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.



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 LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO—EMITIDA EN 2017

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) 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—EMITIDA EN 2017

Estructura de la Norma

Esta Norma comprende dos partes:

- La Parte 1 es obligatoria. Establece los requerimientos aplicables a todas las entidades del sector público 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*.
- 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 y para apoyar su transición a la base contable de acumulación (o devengo) de la información financiera y las NICSP con base de acumulación (o devengo)
- La NICSP con base de efectivo fue emitida en enero de 2003 La NICSP fue modificada con requerimientos adicionales y recomendaciones relacionadas con la presentación de información presupuestaria en 2006 y asistencia externa en 2007.
- En 2017 se emitió una NICSP de base de efectivo revisada. Los objetivos de la revisión fueron:
 - (a) eliminar los obstáculos a la adopción de la NICSP de base de efectivo representados por los requerimientos existentes relativos a la consolidación, la asistencia externa y los pagos a terceros: en particular, reformular los requerimientos en la Parte 1 de la NICSP para preparar estados financieros consolidados y revelar información sobre asistencia externa y pagos a terceros como recomendaciones en la Parte 2 de la NICSP;
 - (b) garantizar que los requerimientos y recomendaciones en la Norma no son contrarios a aquellos de la Norma equivalente de acumulación (o devengo), excepto cuando tales diferencias son apropiadas para reflejar la adopción de la base de efectivo; y
 - (c) clarificar que el papel de la NICSP de base de efectivo pretende tener en la estrategia global de establecimiento de las normas del IPSASB

es, primeramente, un paso en el camino de adopción de las Normas contables de acumulación (o devengo), más que como un fin en sí misma.

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	1.1.1-1.1.6
1.2 La Base de efectivo.....	1.2.1-1.2.10
Definiciones.....	1.2.1-1.2.10
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
Control de una entidad	2.10
1.3 Presentación y requerimientos de la información a revelar	1.3.1-1.3.33
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	1.3.12–1.3.24
Clasificación.....	1.3.17–1.3.18
Partidas, encabezamientos y subtotales	1.3.19
Información en términos netos	1.3.20–1.3.24
Políticas contables y notas explicativas	1.3.25–1.3.33
Estructura de las notas	1.3.25–1.3.26
Selección e información a revelar de las políticas contables.	1.3.27–1.3.33
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 Moneda extranjera	1.6.1-1.6.8
Definiciones.....	1.6.1
Tratamiento de los cobros, pagos y saldos de efectivo en moneda extranjera.....	1.6.2-1.6.8
1.7 Presentación de información del presupuesto en los estados financieros	1.7.1-1.7.46
Definiciones.....	1.7.1-1.7.7
Presupuestos aprobados	1.7.2-1.7.4
Presupuesto inicial y final.....	1.7.5-1.7.6
Importes realizados.....	1.7.7
Presentación de una comparación de importes presupuestados y realizados	1.7.8-1.34 7.32
Alcance	1.7.9-1.7.10
Comparación de importes presupuestados y realizados.....	1.7.11-1.7.16
Presentación.....	1.7.17-1.7.19
Nivel de agregación	1.7.20-1.7.22
Cambios del presupuesto inicial al final	1.7.23-1.7.24
Bases comparables.....	1.7.25-1.7.30
Presupuestos plurianuales	1.7.31-1.7.32
Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance	1.7.33-1.7.40
Conciliación de los importes realizados según una base comparable y los importes realizados en los estados financieros	1.7.41-17.46
Fecha de vigencia de la sección 1 y disposiciones transitorias	1.8.1-1.8.13

Disposiciones transitorias	1.8.1-1.8.4
Fecha de vigencia	1.8.5-1.8.6
Retirada de la Norma de base de efectivo (2007)	1.8.7-1.8.10
Cambios en las políticas contables de las entidades que adoptan la NICSP de base de efectivo sustituidas.....	1.8.11-1.8.13
Fundamentos de las conclusiones	
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	2.1.1-2.1.103
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
Transacciones administradas	2.1.6-2.1.13
Recaudación de ingresos	2.1.9-2.1.11
Flujos de efectivo para “transferir”	2.1.12
Pagos de transferencia	2.1.13
Información a revelar sobre las principales clases de flujos de efectivo	2.1.14-2.1.21
Información a revelar sobre partes relacionadas.....	2.1.22-2.1.23
Información a revelar sobre activos, pasivos, ingresos, gastos y comparación con presupuestos	2.1.24-2.1.32
Comparación con presupuestos	2.1.28-2.1.32
Estados financieros consolidados	2.1.33-2.1.61
Definiciones.....	2.1.33
Entidad económica	2.1.34-2.1.36
Alcance de los estados financieros consolidados	2.1.37-2.1.46
Transición a los estados financieros consolidados	2.1.47-2.1.49
Procedimientos de consolidación	2.1.50-2.1.52
Información a revelar sobre la consolidación	2.1.53-2.1.56
Adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas y otras unidades operativas.....	2.1.57-2.1.61

Acuerdos conjuntos	2.1.62–2.1.63
Información financiera en economías hiperinflacionarias	2.1.64–2.1.76
La reexpresión de los estados financieros.....	2.1.66–2.1.71
Información comparativa.....	2.1.72
Estados financieros consolidados	2.1.73–2.1.74
Selección y uso de un índice general de precios.....	2.1.75–2.1.76
Pagos por terceros por cuenta de una entidad	2.1.77–2.1.81
Destinatarios de asistencia externa y otra asistencia	2.1.82–2.1.103
Definiciones.....	2.1.82
Asistencia	2.1.83–2.1.89
Asistencia externa recibida	2.1.90
Otra asistencia recibida.....	2.1.91
Asistencia externa y otra asistencia recibida	2.1.92–2.1.99
Bienes y servicios recibidos.....	2.1.100–2.1.103
2.2 Gobiernos y otras entidades del sector público completando su migración hacia la información financiera de base contable de acumulación (o devengo) y adopción de las NICSP de acumulación (o devengo).....	2.2.1–2.2.9
Presentación del estado de cobros y pagos en efectivo.....	2.2.1–2.2.3
Estados financieros consolidados – La entidad económica	2.2.4–2.2.6
Requerimientos y recomendaciones de información a revelar según las NICSP de base de efectivo.....	2.2.7
NICSP 33 – Adopción por primera vez de las NICSP de acumulación (o devengo)	2.2.8–2.2.9
Fundamentos de las conclusiones	
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 incluida en los informes financieros con propósito general	

Apéndice 1

PARTE 1: REQUERIMIENTOS

La Parte 1 de esta Norma expone los requerimientos de información según la base contable de efectivo.

Los requerimientos obligatorios se presentan en letra cursiva y negrita. En ellas se usa el término "deberá" para señalar que son requerimientos obligatorios. Deben leerse en el contexto de los párrafos de comentario de esta 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 tienen que presentarse los estados financieros con propósito general según la base contable de efectivo.

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 y otros informes financieros de propósito general (IFPG) a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. 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 de 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 propósito general de la propia entidad referidos a periodos anteriores y con los estados financieros de otras entidades que adopten la base contable de efectivo.

Papel de la NICSP de base de efectivo

El IPSASB es de la opinión que los objetivos de la información financiera pueden alcanzarse mejor adoptando las NICSP de acumulación (o devengo). Consecuentemente, el IPSASB anima a los gobiernos y a otras entidades del sector público presentar estados financieros que cumplan con los requerimientos de las NICSP de acumulación (o devengo). Sin embargo, el IPSASB aprecia que, en algunas jurisdicciones, puede ser necesario un proceso de transición para lograr este objetivo. La NICSP de base de efectivo ha sido desarrollada como un paso

intermedio para ayudar en la transición de la información financiera de base de acumulación (o devengo) y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo). No pretende ser un fin en sí misma. El papel de la información a revelar recomendada en la Parte 2 de esta Norma es ayudar a una entidad en transición, o migración, a la base de acumulación (o devengo) de la información financiera y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo).

El camino escogido para la transición a la base de acumulación (o devengo) de la información financiera adopción de las NICSP de acumulación (o devengo) reflejará las circunstancias de la jurisdicción y, consecuentemente, puede ser diferente de una jurisdicción a otra. El IPSASB no especifica que se deba adoptar un camino particular para la transición ni que las entidades deban necesariamente adoptar la NICSP de base de efectivo como un primer paso en el proceso de transición.

1.1 Alcance de los requerimientos

1.1.1 Las NICSP están diseñadas para aplicarse a entidades del sector público ¹ que cumplen todos los siguientes criterios:

- (a) Son responsables de la prestación de servicios² para beneficiar al público y/o para redistribuir la renta y la riqueza;
- (b) Principalmente financian sus actividades, directa o indirectamente, a través de impuestos y/o transferencias de otros niveles de gobierno, contribuciones sociales, deuda o cuotas; y
- (c) no tienen la obtención de beneficios como un objetivo principal.

1.1.2 ***Una entidad que prepara y presenta estados financieros con propósito general (estados financieros) según la base contable de efectivo, tal como se define 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.***

1.1.3 Los estados financieros con propósito general han sido desarrollados primeramente para responder a las necesidades de información de los destinatarios de servicio y proveedores de recursos que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información, y a los representantes de estos usuarios. Los destinatarios de servicios y sus representantes y los proveedores de recursos y sus representantes incluyen ciudadanos, residentes, contribuyentes de impuestos y tasas, miembros de la legislatura (o cuerpo similar) y miembros del

¹ El párrafo 1.8 del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* identifica un rango amplio de entidades del sector público para las que se diseñan las NICSP.

² Los servicios incluyen bienes, servicios y actividades de carácter consultivo, incluyendo las prestadas a otras entidades del sector público.

parlamento (u órgano representativo similar), agencias donantes, prestamistas y otros que proporcionan recursos a, o se benefician de, servicios de los gobiernos. Los estados financieros con propósito general preparados para responder a las necesidades de información de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones pueden proporcionar también información útil a otras partes. 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. A los efectos de esta Norma, los términos "estados financieros con propósito general" y "estados financieros" se usan de forma indistinta, a menos que se especifique lo contrario.

- 1.1.4 Una entidad que informa es una entidad individual que presenta estados financieros o, cuando una entidad controladora elige presentar un grupo de estados financieros, una entidad que informa puede comprender una entidad controladora y una o mas entidades controladas que presentan estados financieros como si fuesen una única entidad. Una entidad del sector público que informa (a partir de aquí referida como una entidad que informa o entidad, a menos que se especifique otra cosa) es un gobierno o una organización del sector público, programa o área de actividad identificable para las que se preparan estados financieros. El párrafo 1.4.7 de esta Norma requiere revelación de cierta información sobre las entidades y actividades con respecto a las cuales se han preparado estados financieros.
- 1.1.5 Esta Norma se aplica de forma igual a los estados financieros de una entidad individual y a los estados financieros de una entidad que informa que comprende una entidad controladora y una o más entidades controladas. 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.
- 1.1.6 ***Una entidad cuyos estados financieros cumplen los requisitos de la Parte 1 de esta Norma deberá revelar ese hecho. No debe describirse que los estados financieros cumplen con esta Norma a menos que cumplan con todos los requisitos de la Parte 1 de la misma.***

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 el equivalente 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, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.

Flujos de efectivo (cash flows) son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al 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.

Control de una entidad (Control of an entity): 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.

Entidad controlada (Controlled entity) es aquella que está bajo control de otra (a la que se le denomina controladora).

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 2.1.6 a 2.1.13 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 de tesorería”. Bajo estas condiciones, los departamentos individuales y entidades no controlan sus propias cuentas bancarias. Mas bien, la función centralizada del tesoro actúa como un banco en nombre del departamento individual u otras entidades. Las entradas de efectivo las salidas de efectivo y los saldos de efectivo de la entidad por las que fluyen, o son mantenidas, en una cuenta única de tesorería se informará en el estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo con los requerimientos del párrafo 1.3.4. Desde la perspectiva de la función centralizada de tesorería, los pagos en nombre de departamentos individuales y otras entidades se tratan como cambios en sus cuentas - reflejando el enfoque adoptado por un banco al contabilizar pagos hechos en nombre de sus clientes.
- 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 central administra 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.

Control de una entidad

- 1.2.10 Los gobiernos y otras entidades del sector público pueden controlar un gran número de entidades incluyendo departamentos gubernamentales, agencias y entidades comerciales del sector público. Los estados financieros pueden ser preparados con respecto a una entidad que informa que comprende una entidad individual o una entidad controladora y todas, o algunas, de las entidades controladas. Esta Norma anima (en el párrafo 2.1.37) pero no requiere, que las entidades controladoras preparen y presenten estados financieros consolidados que incluyen la entidad controladora y todas las entidades controladas, con las excepciones de determinadas circunstancias definidas. Los factores a considerar al valorar si una entidad controla otra entidad para los propósitos de información establecidos en la NICSP 35, *Estados financieros consolidados*.

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 la rendición de cuentas de la entidad, o en las decisiones que los usuarios hagan sobre la base en los estados financieros preparados para el periodo del que se informa. La materialidad, o importancia relativa, depende de la naturaleza e importe del elemento juzgado en las circunstancias concretas de cada entidad.

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.

- 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 estados financieros que incluyen los siguientes componentes:*
- (a) *Un estado de cobros y pagos de efectivo que reconozca todos los cobros, pagos y saldos de efectivo controlados por la entidad;*
 - (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 1.7.8 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 el párrafo 1.3.4(c), esta información debe ser revelada en las notas a los estados financieros.***
- 1.3.6 Los estados financieros 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) 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 pueden incluir una comparación de los importes presupuestados y realizados como un estado financiero adicional.
- 1.3.7 El párrafo 1.7.17 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; y
 - (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 clasificación 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 en efectivo totales y los pagos en efectivo totales, y los cobros y pagos para cada sub-clasificación de cobros y pagos en efectivo, 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 más detallados acerca de los recursos de 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 los objetivos y características cualitativas de la información financiera según la base contable de efectivo. El Apéndice 4 de esta Norma resume las características cualitativas de la información incluida en los estados financieros con propósito general. 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 subclasificarse bien según la naturaleza de los pagos o su función o programa dentro de la entidad, según resulte apropiado.

- 1.3.18 La Parte 2 de esta Norma recomienda la revelación de cierta información sobre asistencia externa y otro tipo de asistencia recibida durante el periodo del que se informa, y el saldo de ayuda externa no utilizada y otra asistencia disponible para la entidad en la fecha de presentación. Para muchas entidades del sector público que reportan en economías en desarrollo, es probable que la clasificación de los cobros y pagos en efectivo para identificar el importe de la ayuda externa y otra ayuda recibida en efectivo y el uso de esa ayuda sea relevante a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.

Partidas, encabezamientos y subtotales

- 1.3.19 Los factores a tener en cuenta para determinar las partidas, encabezamientos y subtotales deben presentarse dentro de cada sub-clasificación de acuerdo con los requerimientos incluidos del párrafo 1.3.14 anterior: los requerimientos de otras secciones de esta Norma; 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. La Parte 2 de esta Norma establece 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

- 1.3.20 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 1.3.21 y 1.3.24 siguientes detallan aquellas circunstancias en que la información en términos netos puede estar justificada.
- 1.3.21 Los Gobiernos y 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).

1.3.22 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 recibe respecto a las transacciones que administra 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.

1.3.23 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.

1.3.24 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.

Políticas contables y notas explicativas

Estructura de las notas

1.3.25 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.*

1.3.26 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

1.3.27 Los estados financieros 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;*
- (c) *una representación fiel de los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo de la entidad y el resto de información revelada;*
 - (i) *completa;*
 - (ii) *neutral; y*
 - (iii) *libre de error material;*
- (d) *comparable;*
- (e) *oportuna; y*
- (f) *verificable.*

Limitaciones a la información incluida en los estados financieros son que sea material, que satisfaga una valoración costo-beneficio y que logre un equilibrio adecuado entre las características identificados en los

apartados (a) a (f) anteriores

- 1.3.28 La calidad de la información proporcionada en los estados financieros determina la utilidad de los mismos para los usuarios. El párrafo 1.3.27 identifica las características cualitativas de, y las limitaciones dominantes en, la información incluida en los estados financieros. Requiere el desarrollo de políticas contables para garantizar que los estados financieros proporcionan información que cumpla las características cualitativas identificadas en los párrafos 1.3.27(a) a 1.3.27(f), y resuelva las limitaciones en la información incluida en los estados financieros. El Apéndice 4 de esta norma resume las características cualitativas de, y las limitaciones en, la información incluida en los estados financieros de propósito general. 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.
- 1.3.29 ***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.***
- 1.3.30 ***Los tratamientos contables inapropiados no son rectificadas ni por revelar las políticas contables utilizadas ni por notas u otro material explicativo.***
- 1.3.31 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 1.3.29 anterior también se aplican a las notas de los estados financieros.
- 1.3.32 ***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 1.3.27 anterior.***
- 1.3.33 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 o un 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 debe revelar en las notas a los estados financieros 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 jurisdicciones 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) ***las entidades o sector de gobierno significativos que se presentan en los estados financieros, y los cambios en las entidades o sectores significativos que comprende la entidad que informa y fueron presentados en estados financieros de periodos anteriores.***

- 1.4.8 Los estados financieros pueden prepararse para una única organización o unidad administrativa tales como un departamento gubernamental, agencia o programa; para el gobierno en su conjunto; o para un grupo de entidades o actividades identificables como aquellas que reflejan el sector presupuestario, el sector gobierno en su conjunto u otro sector del gobierno. 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. También permitirá a los usuarios identificar las entidades o sectores significativos que conforman la entidad que informa y los cambios desde su última fecha de presentación. 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 las partidas en los estados financieros se conservará de un periodo a otro, a menos que:***
- (a) ***tras un cambio significativo en la naturaleza de las operaciones de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de***

manifiesto que sería más apropiada otra presentación u otra clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de políticas contables en el párrafo 1.3.27; o

(b) se requiera un cambio en la presentación por una modificación futura a esta Norma.

- 1.4.14 Una reestructuración importante de acuerdos sobre suministro de servicios; la creación de una entidad gubernamental 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 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 es una de sus más importantes entidades mientras que el resto de las entidades que mantiene se dedican principalmente a prestar servicios de administración o servicios 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 Una entidad sólo debería cambiar la presentación de sus estados financieros si es probable que continúe la estructura revisada, o si una presentación alternativa proporciona información que es una representación fiel y es más relevante para los usuarios de los 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 revelar en los estados financieros, excepto de los estados financieros del periodo del que se informa en que se aplica 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 recomienda 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 estar claramente identificados y distinguirse de otra información en el mismo documento publicado.***
- 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 objeto 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 la entidad individual o a un grupo de entidades;*
- (c) *la fecha de presentación o el periodo cubierto por los estados financieros, según resulte apropiado al componente relacionado de los mismos;*
- (d) *la presentación de la moneda; y*
- (e) *el nivel de precisión utilizado en la presentación de las cifras de los estados financieros.*

1.4.24 Los requerimientos en el párrafo 1.4.23, se cumplen, normalmente, presentando cabeceras de las páginas y en encabezados abreviados de las columnas en 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 puede no usarse. 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 A menudo, los estados financieros resultan más comprensibles presentando las cifras en miles o millones de unidades monetarias de la moneda de presentación. 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 relativa a un periodo anterior;*
- (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 Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros se autoricen para su emisión. 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 del periodo anterior y los estados financieros, incluyendo la información comparativa de los periodos previos, se presentan 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 Moneda extranjera

Definiciones

- 1.6.1 *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 de cambio de contado existente a la fecha de presentación.

Diferencia de cambio (Exchange difference) es la diferencia que surge de trasladar un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda a diferentes tasas de cambio.

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 presentación (Presentation currency) es la moneda en que se presentan los estados financieros.

Tasa de cambio de contado (Spot exchange rate) es la tasa de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata.

Tratamiento de los cobros, pagos y saldos de efectivo en moneda extranjera

- 1.6.2 *Los cobros y pagos que surgen de transacciones en una moneda extranjera deben ser incorporados en el Estado de cobros y pagos en una*

moneda de presentación de la entidad aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio de contado entre la moneda de los estados financieros y la moneda extranjera en la fecha de los cobros y pagos.

- 1.6.3 ***Los saldos de efectivo mantenidos en una moneda extranjera deben ser convertidos usando la tasa de cambio de cierre.***
- 1.6.4 ***Los cobros y pagos en efectivo de una entidad controlada extranjera deben ser convertidos según las tasas de cambio entre la moneda de presentación y la moneda extranjera en las fechas de los cobros y pagos.***
- 1.6.5 ***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.***
- 1.6.6 ***Cuando la moneda de presentación 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 debe revelar la razón de cualquier cambio en la moneda de presentación.***
- 1.6.7 Los gobiernos y las entidades gubernamentales pueden tener transacciones en monedas extranjeras, tales como préstamos en moneda extranjera, ayuda externa y otra ayuda recibida 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 la moneda en que la entidad que informa presenta sus estados financieros.
- 1.6.8 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 se informa 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.

1.7 Presentación de información del presupuesto en los estados financieros

Definiciones

- 1.7.1 ***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 más allá del periodo del presupuesto.

Presupuesto inicial (Original budget) es el presupuesto inicial aprobado para el periodo presupuestario.

Presupuestos aprobados

- 1.7.2 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.

- 1.7.3 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.
- 1.7.4 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

- 1.7.5 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.
- 1.7.6 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

- 1.7.7 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

- 1.7.8 *Sujeto a los requerimientos del párrafo 1.7.17, una entidad que pone a disposición pública su presupuesto aprobado debe presentar 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

- 1.7.9 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.
- 1.7.10 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

- 1.7.11 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.
- 1.7.12 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.
- 1.7.13 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 las 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 1.7.8(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.
- 1.7.14 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 1.7.23 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 1.7.8 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.

- 1.7.15 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 1.7.8(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.
- 1.7.16 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 1.7.8 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 1.7.8 se harán sólo con respecto al sector gobierno general del gobierno.

Presentación

- 1.7.17 ***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.***
- 1.7.18 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.

- 1.7.19 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

- 1.7.20 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.
- 1.7.21 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 los estados financieros como se señala en el párrafo 1.3.27 de esta Norma.
- 1.7.22 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

- 1.7.23 ***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.

- 1.7.24 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 a ese informe.

Base comparable

- 1.7.25 ***Todas las comparaciones de los importes presupuestados y realizados se presentarán en una base comparable al presupuesto.***
- 1.7.26 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 diferentes bases de contabilización, para diferentes grupos de actividades y diferente presentación o formato de clasificación que los adoptados para los estados financieros.
- 1.7.27 Como se indica en el párrafo 1.7.10, se pueden aprobar presupuestos separados y ponerse a disposición pública para entidades individuales o actividades particulares que forman la entidad que informa. Cuando ocurre esto, los presupuestos separados pueden compilarse nuevamente para su presentación en los estados financieros de acuerdo con los requerimientos y recomendaciones 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.

- 1.7.28 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.
- 1.7.29 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.
- 1.7.30 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, los estados financieros consolidados del gobierno nacional no consolidarán los gobiernos regionales/provinciales o locales que no controla. Sin embargo, se pueden preparar 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

- 1.7.31 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 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.
- 1.7.32 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 serán 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

- 1.7.33 *Una entidad explicará en las notas a los estados financieros las bases presupuestaria y de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.*
- 1.7.34 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.

- 1.7.35 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).
- 1.7.36 La revelación de la base presupuestaria y la base 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.
- 1.7.37 ***Una entidad revelará en las notas de los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.***
- 1.7.38 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.
- 1.7.39 ***Una entidad identificará en las notas a los estados financieros las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.***
- 1.7.40 El párrafo 2.1.37 de la Parte 2 de esta Norma recomienda que las entidades

controladoras preparen y presenten estados financieros consolidados que incluyan las entidades que dependen del presupuesto y las entidades comerciales del sector público del controladas por el gobierno. Sin embargo, como se indicaba en el párrafo 1.7.29, 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 1.7.25, 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

- 1.7.41 *Los importes realizados presentados según una base comparable al presupuesto de acuerdo con el párrafo 1.7.25, 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.*
- 1.7.42 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.

- 1.7.43 La conciliación requerida en el párrafo 1.7.41 de esta Norma permitirá a la

entidad cumplir mejor con sus obligaciones de rendición de cuentas al identificar las principales fuentes de diferencias entre los importes 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 comparación con los importes presupuestados y los reales con importes equivalentes de los estados financieros.

- 1.7.44 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.
- 1.7.45 ***De acuerdo con los requerimientos de esta Norma, no se requiere la revelación de información comparativa con respecto al periodo anterior.***
- 1.7.46 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.

1.8 Fecha de vigencia de la Parte 1 y disposiciones transitorias

Disposiciones transitorias

- 1.8.1 ***Las entidades que están adoptando la NICSP de base de efectivo, Información Financiera según la Base Contable de Efectivo por primera vez deberán aplicar todas sus provisiones desde la fecha de su primera adopción.***
- 1.8.2 ***Las entidades que actualmente presentan estados financieros de acuerdo con la NICSP de base de efectivo, Información Financiera conforme a la***

base contable de efectivo no están obligadas a cumplir con los requerimientos de esta Norma hasta el 1 de enero de 2019.

- 1.8.3 ***Cuando las entidades apliquen la disposición transitoria del párrafo 1.8.2 deberán revelar información sobre las políticas contables que todavía no han sido adoptadas.***
- 1.8.4 Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable por primera vez, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen en la fecha de adopción o con posterioridad. Las disposiciones transitorias proporcionan a las entidades que adoptan actualmente la NICSP de base de efectivo un periodo de hasta dos años desde la fecha de vigencia de esta Norma para adoptar todas sus políticas contables. Las entidades que han decidido aprovechar las disposiciones transitorias deben identificar las políticas que todavía no están cumpliendo de forma plena. Todos los cambios de políticas contables producidos por la aplicación de esta Norma se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos de los párrafos 1.8.11 a 1.8.13 a continuación.

Fecha de vigencia

- 1.8.5 ***Una entidad debe aplicar esta Norma 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 aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2019, deberá revelar este hecho.***
- 1.8.6 Esta Norma se aplica a las entidades que adopta la NICSP de base de efectivo por primera vez y a las entidades que ya han adoptado la NICSP de base de efectivo.

Derogación de la Norma de base de efectivo (2007)

- 1.8.7 ***Esta Norma deroga la NICSP de base de efectivo, Información Financiera según la Base Contable de Efectivo emitida en 2007.***
- 1.8.8 La NICSP de base de efectivo fue emitida por primera vez en enero de 2003. Esta norma era de aplicación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2004. Fue posteriormente modificada con requerimientos adicionales y recomendaciones relacionadas con la información presupuestaria y ayuda externa en 2006 y 2007. La fecha de vigencia de los requerimientos adicionales en la Sección 9 *Presentación de información del presupuesto en los estados financieros* y Sección 10, *Destinatarios de la asistencia externa* de la Parte 1 de la Norma era para los estados financieros anuales que cubriesen periodos que comenzasen a partir del 1 de enero de 2009.
- 1.8.9 Esta Norma fue emitida en 2017. Deroga la Norma de 2007 previa sobre el

tema. Ha sido revisada para proporcionar dispensa del requerimiento para la preparación de estados financieros consolidados y revelación de información de pagos a terceros y asistencia externa incluido en la Parte 1 de la Norma de 2007. Algunos de esos requerimientos están ahora incluidos como recomendaciones en la Parte 2 de esta Norma. Esta Norma también ha sido modificada para alinearse mejor con *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el Marco Conceptual) y las NICSP de acumulación (o devengo) actualmente emitidas sobre el asunto cuando sea apropiado.

- 1.8.10 La combinación de los requerimientos y recomendaciones en la Parte 1 y Parte 2 de esta Norma significará que en muchos aspectos, aunque no necesariamente en todos, la información presentada en los estados financieros preparados de acuerdo con la norma derogada estarán también estarán presentados en los estados financieros preparados de acuerdo con esta Norma. Sin embargo, las entidades que presentaron estados financieros que cumplían con la norma derogada necesitarán revisar los requerimientos y recomendaciones de esta Norma para garantizar que mantienen su cumplimiento.

Cambios en las políticas contables de las entidades que adoptan la NICSP de base de efectivo derogada

- 1.8.11 *Cuando la adopción de esta Norma requiera un cambio en una política contable de una entidad que actualmente aplica la NICSP de base de efectivo derogada, la entidad deberá aplicar el cambio de forma retroactiva ajustando el saldo de efectivo inicial del periodo corriente presentado y los otros importes comparativos revelados para el periodo inmediatamente anterior presentado como si la nueva política contable hubiese sido siempre aplicada.*
- 1.8.12 *Cuando sea impracticable para una entidad que actualmente aplica la NICSP de base de efectivo derogada para determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, aplicar una nueva política contable al periodo inmediatamente anterior presentada, la entidad deberá:*
- (a) *aplicar la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y*
 - (b) *reconocer los efectos de la nueva política en los cobros, pagos y saldos de efectivos del periodo corriente y los periodos futuros afectados por el cambio.*
- 1.8.13 *Cuando la aplicación inicial de esta Norma por una entidad que actualmente aplica la NICSP de base de efectivo derogada, (a) tiene un efecto en el periodo corriente o el periodo inmediatamente anterior, o (b)*

tendría un efecto, excepto que sea impracticable determinar el importe del ajuste, la entidad deberá revelar información de:

- (a) la naturaleza del cambio en la política contable;***
- (b) para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los estados financieros afectados; y***
- (c) si la aplicación retroactiva requerida en el párrafo 1.8.11 fuera impracticable, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.***

Fundamentos de las Conclusiones – NICSP de Base de Efectivo Parte 1

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP, Información Financiera según la Base Contable de Efectivo, pero no son parte de la misma

Los Fundamentos de las conclusiones que siguen a la Parte 2 de esta Norma tratan sobre modificaciones a las recomendaciones en la Parte 2.

Introducción

FC1 La NICSP *Información Financiera según la Base Contable de Efectivo* (la NICSP de base de efectivo) fue emitida en enero de 2003 y modificada con requerimientos adicionales y recomendaciones sobre la presentación del presupuesto en 2006 y asistencia externa en 2007. Comprende dos partes: la Parte 1 identifica los requerimientos que deben adoptarse por una entidad que informa cuyos estados financieros con propósito general cumplen con esta Norma. La Parte 2 identifica recomendaciones adicionales de revelación que proporcionan información adicional útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones y ayudan a aquellas entidades que están en transición a la base de acumulación (o devengo) de la información financiera y adopción de las NICSP de acumulación (o devengo).

Razones para, y alcance de, esta revisión.

FC2 Mientras que hay diferentes opiniones sobre cómo muchos gobiernos y otras entidades del sector público han adoptado la NICSP de base de efectivo, hay un acuerdo general de que no ha sido adoptada de forma amplia. Los requerimientos para consolidación, asistencia externa y pagos a terceros han sido identificados por el grupo de trabajo del IPSASB establecido para revisar la operación de la NICSP (Informe del grupo de trabajo del IPSASB de 2010) y muchos interesados, incluidos aquellos que implementan las NICSP, como obstáculos principales para la adopción de la NICSP de base de efectivo.

FC3 Pese a su adopción limitada, la estrategia de consulta del IPSASB en 2014 encontró que hay un fuerte apoyo a la permanencia de la NICSP de base de efectivo, o como una Norma en sí misma o como un primer paso en la transición a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo) y, en algunos casos, para la revisión de sus requerimientos para eliminar obstáculos para su adopción. Entidades en transición a la información financiera de base de acumulación (o devengo) son también animadas a referirse al Estudio 14 del IPSASB *Transición a la Base Contable de Acumulación (o devengo): Guía para Entidades del Sector Público* (Tercera Edición enero de 2011) que proporciona guías a los enfoques que pueden adoptarse en la transición a la

base de acumulación (o devengo).

- FC4 Las modificaciones hechas mediante esta NICSP de base de efectivo (2017) revisada reflejan un alcance limitado de la revisión a la NICSP como respuesta a las indicaciones que el IPSASB ha recibido de aquellos interesados en la operación de la NICSP de base de efectivo. Las modificaciones han pretendido:
- (a) superar los importantes obstáculos que para su adopción representan los requerimientos relativos a la consolidación, asistencia externa y pagos a terceros; y
 - (b) clarificar que el papel de la NICSP de base de efectivo que pretende jugar en la estrategia de adopción de normas del IPSASB es primeramente como un paso en el camino de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), más que un fin en sí mismo.
- FC5 Esta NICSP de base de efectivo (2017) revisada también incluye menores "tareas domésticas" de modificación con la intención de asegurar que, mientras que los requerimientos y recomendaciones en esta Norma pueden diferir de los requerimientos en las NICSP de acumulación (o devengo) equivalentes, no son contrarios a los mismos, a menos que se pretende que así sea en el enfoque de base de efectivo de esta Norma. Desde la emisión de la NICSP de base de efectivo en 2003, las NICSP de acumulación (o devengo) han sido revisadas y, en algunos casos, retirados y/o reemplazadas. Las modificaciones por las "tareas domésticas" reflejan, en la medida que es apropiado, los desarrollos en las NICSP de acumulación (o devengo).

Consolidación

- FC6 Muchas entidades del sector público que desean preparara estados financieros que cumplen con los requerimientos de esta Norma y reflejar la mejor práctica de la información financiera según la base contable de efectivo encuentran importantes obstáculos en la preparación y presentación de estados financieros plenamente consolidados. Esto puede ser debido a un número de razones, entre las que se incluyen: (a) compatibilidad con la legislación o regulación existente que requiere la preparación de informes financieros para el presupuesto o el sector gobierno general u otra agrupación de actividades; (b) dificultades en la identificación de todas las entidades controladas en la fecha de presentación; (c) diferencias en las bases de presentación adoptadas por las entidades comerciales del sector público, y (d) la capacidad (incluyendo el acceso a la experiencia técnica necesaria) para obtener y procesar los datos necesarios de forma oportuna en el tiempo y cumplir con las fechas límite de presentación.
- FC7 Muchos interesados expresaron su preocupación sobre que los

requerimientos de consolidación previos limitaban la capacidad de la NICSP de base de efectivo (2007) de realizar su papel de mejorar la calidad de los estados financieros preparados según la base de contable de efectivo y apoyar la transición de la base de acumulación (o devengo) de la información financiera y adopción de las NICSP de acumulación (o devengo) - porque los gobiernos y otras entidades del sector público no podrían cumplir con la Norma. Esta Norma de base de efectivo (2017) revisada hace modificaciones a la Norma de base de efectivo (2007) para responder a estas preocupaciones, como se indica a continuación.

- FC8 Esta revisión elimina de la Parte 1 de la Norma y reformula como una recomendación en la Parte 2 de la Norma el requerimiento que las entidades controladoras tienen que preparar estados financieros consolidados que consoliden todas las entidades controladas. Esto pretende superar un obstáculo importante en la adopción de las NICSP.
- FC9 La Parte 2 de esta Norma también recomienda que las entidades controladoras que no consolidan todas las entidades controladas preparen estados financieros que reflejen un sector del presupuesto, el sector gobierno general u otra representación de las actividades principales gubernamentales conforme avanzan en la transición de la base de acumulación (o devengo) de la información financiera y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo). Esto apoya una transición de forma ordenada y alcanzable para la consolidación total como se requiere por las NICSP de acumulación (o devengo), y da respuesta a las preocupaciones de algunos de los interesados de que la consolidación completa resultaría en la pérdida de información de las actividades clave gubernamentales y, en algunos casos, es contrario a los requerimientos legislativos.
- FC10 Para apoyar aquellas entidades en transición a la base de devengo, las definiciones clave, incluyendo la de control, sean revisadas cuando es necesario para asegurar que no entran en conflicto con la NICSP 34, *Estados Financieros Separados* y la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*.
- FC11 El IPSASB consideró distintos enfoques para remover los obstáculos a la adopción representados por los requerimientos actuales de consolidación. Mientras que muchos de estos enfoques tuvieron mérito, el IPSASB decidió que, en equilibrio, el enfoque tomado en esta NICSP de base de efectivo (2017) revisada es el que mejor respondía a las preocupaciones de aquellos que se enfrentan con la implementación de la NICSP de base de efectivo, y aquellos dependientes de los estados financieros preparados de acuerdo con las NICSP para la información útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Los otros enfoques considerados, y las razones del IPSASB para no proponer su adopción, incluyen:
- (a) la inclusión de un periodo de transición de 3 a 5 años, o más largo,

desde la primera adopción por las entidades para cumplir con el requerimiento que las entidades controladoras deben consolidar todas las entidades controladas. Sin embargo, hace ya unos 12 años que se emitió la NICSP de base de efectivo y la consolidación continúa siendo un obstáculo principal para su adopción. El IPSASB no estaba convencido que un periodo de transición de 3 a 5 años fuese suficiente para superar el amplio, y diferente, conjunto de obstáculos identificados en muchas jurisdicciones;

- (b) transformando todos los requerimientos de consolidación como recomendaciones, excepto para aquellos requerimientos relativos a los procedimientos contables que deben adoptarse en la preparación de estados financieros consolidados y la revelación de información de la composición de la entidad económica. Tal enfoque era interesante. Significaba que los procedimientos adoptados para la preparación de cualquier estado financiero consolidado serían identificados como requerimientos a ser aplicados de forma congruente de periodo a periodo para la misma entidad económica y para todas las entidades que cumplen con las NICSP. Sin embargo, la conservación de estos aspectos como requerimientos puede continuar presentando obstáculos a la adopción de las NICSP. Además, el IPSASB era de la opinión de que la designación de algunos procesos y revelaciones de información centrales en la preparación y presentación de estados financieros consolidados como requerimientos y la designación de tales procesos y revelaciones sólo como recomendaciones es difícil de justificar y resultaría en una Norma innecesariamente compleja;
- (c) mantener los requerimientos existentes de consolidación pero proporcionar dispensa para obstáculos prácticos específicos tales como la necesidad de consolidar entidades comerciales del sector público u otras clases problemáticas de entidades del sector públicos. Tal enfoque respondería a algunos de los obstáculos identificados por los interesados y era interesante sobre esa base. Sin embargo, no respondía a todos los obstáculos identificados por los interesados. Además, para una aplicación congruente, hubiese también requerido un acuerdo en la definición de los que constituye una entidad comercial del sector público u otras clases específicas de entidades del sector público. No estaba claro que tal definición sería aplicable de forma fácil en todas las jurisdicciones; y
- (d) requerir la presentación de estados financieros para una entidad económica que refleje el sector presupuestario o el sector gobierno general o un grupo similar de entidades controladas de forma temporal, en vez de para todas las entidades controladas. Tal enfoque daba respuesta a los obstáculos identificados por los interesados en

muchas jurisdicciones y era interesante en esa base. Sin embargo, cualquier intento de definir o especificar tal grupo temporal puede provocar en algunas jurisdicciones obstáculos específicos, particularmente si los requerimientos legislativos no estaban directamente alineados con un grupo temporal especificado. También puede dar lugar a obstáculos en jurisdicciones que están en transición a la base de devengo y han dejado atrás la entidad que informa grupo interino que podía haberse especificado. Esta Norma de base de efectivo (2017) revisada permite y reconoce que estados financieros de grupo que reflejan el sector presupuestario o el sector gobierno general puede prepararse y presentarse en el camino hacia la base de acumulación (o devengo) completa.

Asistencia externa

- FC12 Los requerimientos y recomendaciones para la revelación de información sobre asistencia externa fueron añadidos a la NICSP de base de efectivo en 2007 como respuesta a las peticiones de, y con el apoyo de, muchos destinatarios, donantes y otros de la comunidad de información financiera quienes vieron una necesidad de requerimientos obligatorios acordados internacionalmente para la información financiera de asistencia externa sobre la base contable de efectivo.
- FC13 Sin embargo, el IPSASB era consciente que los destinatarios de información de asistencia externa necesitaban satisfacer los requerimientos de que la Norma no era tan fácilmente accesible, o accesible, como había anticipado el IPSASB y sus interesados cuando los requerimientos fueron desarrollados y, tras haber sido sujeto a un proceso de revisión del IPSASB, se incluyó en la NICSP de base de efectivo (2007). La NICSP de base de efectivo (2007) proporcionó alguna dispensa de los requerimientos de información a revelar cuando la información no sea fácilmente disponible o verificable. Sin embargo, el IPSASB estaba preocupado de que, en la medida de que era necesario proporcionar esa dispensa, y la incapacidad resultante para verificar la integridad y exactitud de la información revelada, bien podía haber dañado la utilidad de la información resultante que era revelada a efectos de rendición de cuentas o de toma de decisiones. Esta Norma de base de efectivo (2017) revisada respondía a estas preocupaciones como se indica más adelante.
- FC14 Todos los requerimientos de revelar información sobre la asistencia externa recibida durante el periodo que se informa y disponible para la entidad en la fecha en la que se informa han sido eliminados de la Parte 1 y reformulados en la Parte 2 de la NICSP y revisados para centrarse en la revelación de información sobre asistencia externa recibida en efectivo o en la forma de pagos de terceros. La NICSP de base de efectivo (2017) también recomienda la revelación de información similar sobre *otra asistencia*

(asistencia de entidades no gubernamentales y otras fuentes) recibidas por la entidad durante el periodo.

- FC15 La reformulación estos requerimientos como recomendaciones superará un obstáculo principal para la adopción de las NICSP. También responde a las preocupaciones de los interesados de que los requerimientos de revelación de información sobre asistencia externa incluidos en la NICSP de base de efectivo (2007) eran:
- (a) más detallados y costosos que aquellos especificados en las NICSP de base de acumulación (o devengo), y que no era congruente con el papel de apoyar la transición a la base de acumulación (o devengo) de la información financiera y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo); y
 - (b) en la naturaleza de la información que se sitúa de forma más adecuada en los informes financieros de propósito específico que en los estados financieros con propósito general.
- FC16 La asistencia externa recibida en efectivo continuaría siendo reconocida en el Estado de cobros y pagos en efectivo. Se añade el párrafo 1.3.18 a la Parte 1 de la NICSP de base de efectivo (2017) para explicar que para muchas entidades que informan del sector público en economías en desarrollo, el importe de la asistencia recibida en forma de efectivo es probable que merezca ser revelada de forma separada en el estado de cobros y pagos en efectivo.

Pagos por terceros

- FC17 En principio, el argumento para la revelación de información de pagos por terceros como una columna separada en el estado de cobros y pagos en efectivo parece válida — para garantizar que la forma de los acuerdos de proporcionar recursos en efectivo para apoyar las operaciones de una entidad durante cualquier periodo, ya sea proporcionado por la entidad destinataria para la adquisición de bienes o servicios o proporcionados directamente al que prestan aquellos bienes y servicios designados directamente por el destinatario, no determina si es informado en el estado de cobros y pagos en efectivo. Sin embargo, los pagos hechos por terceros es probable que comprenda principalmente pagos por bienes o servicios que satisfacen la definición de asistencia externa u otra asistencia.
- FC18 Preocupaciones sobre el acceso limitado a la información necesaria para satisfacer los requerimientos de revelación de información sobre asistencia externa en la forma de pagos por terceros anteriormente apuntada, y el posible error de interpretación de la inevitable información incompleta que resulta, también se aplica a otras categorías de pagos por terceros.
- FC19 La NICSP de base de efectivo (2017) elimina de la Parte 1 y reformula

como recomendación de información a revelaren la Parte 2 los requerimientos para revelar la información sobre pagos hechos por terceros. Esto responde a las preocupaciones de muchos interesados y supera un obstáculo importante para la adopción de las NICSP.

- FC20 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 de tesorería”. La NICSP de base de efectivo (2007) reflejaba que según los acuerdos de “cuenta única de tesorería”, los importes pagados por una agencia central por cuenta de un departamento gubernamental u otra entidad gubernamental que es una entidad que informa también deben clasificarse como pagos por terceros. El IPSASB era de la opinión que, mientras que los departamentos individuales y entidades no establezcan cuentas bancarias separadas en las que los importes autorizados para su uso son depositados, ellos pueden usar y beneficiarse de esos importes. Por lo tanto, ellos controlan tales entradas, salidas y saldos disponibles de efectivo. La Norma de base de efectivo (2017) incluye explicación adicional de los acuerdos de la cuenta única de tesorería para relejar que la opinión del IPSASB de que tales acuerdos no dan lugar a pagos por terceros.

“Tareas domésticas” — Corrección de Errores, Moneda extranjera, Empresas públicas y Características cualitativas

- FC21 Se han hecho algunas modificaciones menores a la terminología y explicación de términos definidos en secciones que tratan con *Corrección de errores* y *Moneda extranjera* para asegurar que los requerimientos de esta Norma no están directamente en conflicto con aquellos en la NICSP 3 de acumulación (o devengo), *Políticas Contables*, *Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (emitida en diciembre de 2006 y revisada por última vez en octubre de 2011), ya la NICSP 4, *Efectos de las variaciones en las tasas de Cambio de Moneda Extranjera* (emitida en abril de 2008 y revisada por última vez en octubre de 2011).
- FC22 Las diferencias entre las NICSP 3 y NICSP 4 actuales y las NICSP equivalentes que estaban emitidas cuando la NICSP de base de efectivo (2007) fue aprobada son sustanciales. En algunos casos, suponen diferentes métodos de contabilización y en otros casos revelación de información adicional. Los lectores deben ser conscientes de que las revisiones a estas secciones en la NICSP de base de efectivo (2017) no reflejan completamente todos los requerimientos de las NICSP 3 y NICSP 4 revisadas. Esto es así porque el IPSASB no ha recibido comentarios de que los requerimientos de la NICSP de base de efectivo (2007) presenta obstáculos a su adopción. El IPSASB estaba preocupado de que modificar la NICSP de base de efectivo para incorporar todos los cambios a la NICSP 3 y NICSP 4 podía tener algunos efectos indeseados que podrán introducir

obstáculos a la adopción de las NICSP. Aunque modificaciones más sustanciales a estas secciones están más allá del alcance limitado de esta revisión, se podrían considerar en cualquier revisión futura de la Norma.

FC23 Como parte del proceso de hacer las tareas de casa, esta NICSP de base de efectivo (2017) revisada:

- (a) elimina la definición y explicación de una *Empresa pública* (EP). Las características de las entidades del sector público para las que las NICSP están diseñadas para ser aplicadas se identifican. Esto es congruente con las modificaciones hechas en la NICSP, *Aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016);
- (b) actualiza los objetivos de la información financiera y la identificación y explicación de las características cualitativas de la información incluida en los estados financieros de propósito general y las limitaciones dominantes de tal información, y los usuarios de los estados financieros con propósito general, para reflejar mejor su explicación en el Marco Conceptual. Modificaciones similares se están desarrollando para su inclusión en las NICSP de acumulación (o devengo); y
- (c) unifica y modifica los requerimientos para la fecha efectiva de aplicación de la Norma y los acuerdos transitorios para reflejar mejor los requerimientos de la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* actualmente en vigor.

Ilustración de los requerimientos de la Parte 1 de la Norma

Este Apéndice es meramente ilustrativo y no forma parte de la Norma. Su propósito es ayudar a clarificar el significado de los requerimientos de la parte 1 de esta Norma ilustrando su aplicación en la preparación y presentación de estados financieros con propósito general según la base contable de efectivo para:

A Los estados financieros del Gobierno nacional A;

B Los estados financieros de la entidad gubernamental B, que controla su propia cuenta bancaria; y

C Los estados financieros del departamento gubernamental C, cuyos cobros y pagos en efectivo se gestionan mediante una función centralizada de tesorería normalmente referida como “cuenta única de tesorería”.

APÉNDICE 1A – GOBIERNO A

ESTADOS FINANCIEROS PARA EL GOBIERNO NACIONAL A

ESTADO DE COBROS Y PAGOS EN EFECTIVO PARA EL AÑO FINALIZADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 200X

(SOLO COBROS)

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
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>Donaciones, subvenciones y otra ayuda</i>	10	X	X
<i>Préstamos</i>	3		
Efectivo recibido por Instituciones comerciales		X	
Bancos de desarrollo y organizaciones similares		X	
<i>Cobros por operaciones de capital</i>			
Efectivo procedente de las disposiciones de planta y equipo		X	X

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
Efectivo procedente de las disposiciones de instrumentos financieros		<u>X</u>	<u>X</u>
		<u>X</u>	<u>X</u>
Actividades comerciales			
Cobros por actividades comerciales		X	X
Otros cobros	4	X	X
Total cobros		X	X

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
PAGOS			
Operaciones			
Sueldos, salarios y beneficios a empleados		(X)	(X)
Suministros y consumibles		(<u>X</u>)	(<u>X</u>)
		(X)	(X)
Transferencias			
Subvenciones		(X)	(X)
Otros pagos por transferencias		(<u>X</u>)	(<u>X</u>)

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
		(X)	(X)
<i>Pagos por inversiones de capital</i>			
Compra/construcción de planta y equipo		(X)	(X)
Compra de instrumentos financieros		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Reembolso de préstamos e intereses</i>			
Reembolsos de préstamos		(X)	(X)
Pagos por intereses		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Otros pagos</i>	5	(X)	(X)
Total de pagos		(X)	(X)
Incremento/(Decremento) de efectivo		X	X
Efectivo al principio del año	2	X	X
Incremento/(Decremento) de efectivo		X	X
Efectivo al final del año	2	X	X

ESTADO DE COMPARACIÓN DE LOS IMPORTES PRESUPUESTADOS Y REALIZADOS

Para el Gobierno A para el año terminado el 31 de diciembre de 200X

Presupuesto aprobado sobre la base de efectivo

(Clasificación de pagos por funciones)

			Presupuesto Inicial	**Diferencia: <i>Presupuesto Final y Realizado</i>
(miles de unidades monetarias)	Importes realizados	Presupuesto Final		
ENTRADAS DE EFECTIVO				
Impuestos	X	X	X	X
Subvenciones y acuerdos de ayuda	X	X	X	X
Cobros: préstamos	X	X	X	X
Cobros: disposiciones de planta y equipo	X	X	X	X
Cobros: disposiciones de instrumentos financieros	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)

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

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)
Protección medioambiental	(X)	(X)	(X)	(X)
Servicios públicos generales	(X)	(X)	(X)	(X)
Total de pagos	(X)	(X)	(X)	(X)
FLUJOS DE EFECTIVO NETOS	X	X	X	X

* La columna "Diferencia..." no es requerida. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificado de forma apropiada.

ESTADOS FINANCIEROS ADICIONALES (OPCIONAL)

Pueden prepararse estados financieros adicionales para facilitar detalles de importes incluidos en el estado 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

	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)	Cobros	Cobros
COBROS		
Fondos consolidados	X	X
Fondos especiales	X	X
Fondos comerciales	X	X
Préstamos	X	X
Total cobros	X	X

EFFECTIVO PROVENIENTE DE PRÉSTAMOS

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros en efectivo	Cobros en efectivo
Préstamos			
Instituciones comerciales nacionales		X	X
Instituciones comerciales del exterior		X	X

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros en efectivo	Cobros en efectivo
Bancos de desarrollo y agencias de préstamo similares		X	X
Total préstamos recibidos	3	X	X

ESTADO DE PAGOS POR PROGRAMAS/ACTIVIDADES/FUNCIONES DEL GOBIERNO

	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)	Pagos	Pagos
PAGOS – Cuenta de operación		
Educación	X	X
Sanidad	X	X
Protección social	X	X
Defensa	X	X
Orden público y seguridad	X	X
Ocio, cultura y religión	X	X
Asuntos económicos	X	X
Protección medioambiental	X	X
Servicios públicos generales	X	X

Total de pagos	X	X
PAGOS – Cuenta de capital		
Educación	X	X
Sanidad	X	X
Protección social y bienestar	X	X
Defensa	X	X
Orden público y seguridad	X	X
Ocio, cultura y religión	X	X
Protección medioambiental	X	X
Servicios públicos generales	X	X
Total de pagos	X	X
Total cuentas de operación y de capital	X	X

ENTIDAD PUBLICA – GOBIERNO EN SU CONJUNTO A

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).

Las actividades del gobierno incluyen la prestación de servicios de sanidad, educación, defensa, protección social, vivienda, ocio y cultura y servicios públicos generales y gestión económica para, y por cuenta de, los interesados. [Identificar el nivel de gobierno, jurisdicción y naturaleza de los servicios proporcionados]

Una lista de entidades significativas incluidas en los estados financieros y los sectores en los que operan se presenta en la Nota 7 a los estados financieros.

Moneda de presentación

La moneda de los estados financieros es (la moneda del País A).

2. Efectivo

El efectivo comprende el dinero en caja, 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:

(miles de unidades monetarias)	200X		200X-1
Efectivo en caja y bancos	X		X
Inversiones a corto plazo	X		X
	X		X

--	--	--	--

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 comerciales e instituciones comerciales similares y bancos de desarrollo y agencias de ayuda similares.

4. Otros cobros

Están incluidos en otros cobros las cuotas, multas, penalizaciones y cobros diversos.

5. Otros pagos

Incluidos en otros pagos están los dividendos, distribuciones pagadas, liquidaciones de pleitos y pagos diversos.

6. Disponibilidad de préstamos no utilizados

(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
Total disponible	X	X
Importe retirado	(X)	(X)
Disponibilidades canceladas/cerradas	(X)	(X)
Disponibilidad de préstamos no utilizados a 31.12.0X.	X	X

(miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
--------------------------------	------	--------

Disponibilidad de préstamos no utilizados		
Instituciones financieras comerciales	X	X
Bancos de desarrollo y organizaciones similares	X	X
Total de disponibilidad de préstamos no utilizados	X	X

7. Entidades significativas

<u>Entidad 200X</u>	<u>Entidad 200X-1</u>
Entidad A	Entidad A
Entidad B	Entidad B
Entidad C	Entidad C
Entidad D	Entidad D

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 – departamentos significativos incluidos en la lista de entidades 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 entre el presupuesto aprobado final y los importes realizados.

Las bases presupuestarias y contables difieren. Los estados financieros a nivel del gobierno se preparan sobre la base contable de efectivo, utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los gastos. Los estados financieros 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 entidades comerciales del sector público 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 final aprobado. 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 diferencias en las entidades cubiertas (entidades comerciales del sector público y otras entidades) se han hecho para expresar los importes realizados según una base comparable a la del presupuesto final aprobado.

A continuación 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 en- tradas	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 incluyen todas las entidades controladas por el gobierno. También existe una diferencia en las bases; el presupuesto se prepara según una base contable de efectivo modificado y los estados financieros según la base contable de efectivo.

Esta conciliación podría incluirse en el Estado de comparación de los importes presupuestados y realizados o como una revelación en las notas.

10. Donaciones, subvenciones y otra ayuda

Los cobros de efectivo durante el periodo incluyen donaciones, subvenciones y otra ayuda proporcionada por agencias donantes individuales, multilaterales y bilaterales y organizaciones no gubernamentales; facilidades financieras de cooperación establecidas por dichas organizaciones y donaciones de entidades caritativas, corporaciones e individuos de forma privada.

El importe de donaciones, subvenciones y otra ayuda (XXX) no incluye la ayuda recibida durante el periodo del que se informa en la forma de efectivos de préstamo. Los cobros de cualquier ayuda recibida durante el periodo en forma de préstamos se incluyen en los importes de préstamos presentados como una partida separada en el Estado de cobros y pagos.

APÉNDICE 1B – ENTIDAD GUBERNAMENTAL B

(LA ENTIDAD CONTROLA SU PROPIA CUENTA BANCARIA.)

ESTADO DE COBROS Y PAGOS EN EFECTIVO DE LA ENTIDAD B

PARA EL AÑO FINALIZADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 200X

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
COBROS			
Asignaciones autorizadas		X	X
Otros cobros		X	X
Total cobros		X	X
PAGOS			
Sueldos, salarios y beneficios a empleados		(X)	(X)
Alquileres		(X)	(X)
Pagos por inversiones de capital		(X)	(X)
Transferencias	3	(X)	(X)
Total de pagos		(X)	(X)
Incremento/(Decremento) de efectivo		X	X
Efectivo al comienzo del año	2	X	X

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
Incremento/(Decremento) de efectivo		X	X
Efectivo al final del año	2	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 por funciones principales. Un ejemplo de un estado por funciones es el siguiente.

ESTADO DE PAGOS POR FUNCIONES

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Pagos	Pagos
PAGOS			
Programa I		(X)	(X)
Programa II		(X)	(X)
Programa III		(X)	(X)
Programa IV		(X)	(X)
Otros pagos		(X)	(X)
Total de pagos		(X)	(X)

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 aplicado congruentemente durante el periodo.

Entidad que informa

Los estados financieros están referidos a una entidad pública (Entidad Gubernamental B). Los estados financieros incluyen a la entidad que informa tal como se especifica en la legislación pertinente (Ley de Finanzas Públicas 20XX).

La actividad principal de la Entidad Gubernamental B es suministrar (identificar tipos de) servicios a los ciudadanos. La entidad controla su propia cuenta bancaria.

Moneda de presentación

La moneda de los estados financieros es (la moneda del País A).

2. Efectivo

El efectivo comprende el dinero en caja, 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.

Las asignaciones presupuestarias y otros cobros en efectivo son depositados en las cuentas bancarias de la entidad. 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:

(miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
Efectivo en caja y saldos en bancos	X	X
Inversiones a corto plazo	X	X
	X	X

3. Transferencias

Se transfieren cantidades a favor de los beneficiarios de acuerdo con el mandato operativo y autoridad de la entidad.

4. **Entidades significativas**

Entidad 200X	Entidad 200X-1
Entidad X	X
Entidad Y	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.

APENDICE 1C – DEPARTAMENTO GUBERNAMENTAL C**(EL GOBIERNO OPERA CON UN SISTEMA DE CUENTA ÚNICA
CENTRALIZADA)****ESTADO DE COBROS Y PAGOS EN EFECTIVO DEL DEPARTAMENTO C PARA
EL AÑO FINALIZADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 200X**

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
COBROS			
Asignaciones/	2	X	X
Asignaciones presupuestarias			
Otros cobros		X	X
Total cobros		X	X
PAGOS			
Sueldos, salarios y beneficios a empleados		(X)	(X)
Alquileres		(X)	(X)
Pagos por inversiones de capital		(X)	(X)
Transferencias	3	(X)	(X)
Total de pagos		(X)	(X)

ESTADOS FINANCIEROS ADICIONALES (OPCIONAL)

Pueden prepararse estados financieros adicionales, por ejemplo, para revelar información presupuestaria por 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
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
PAGOS			
Programa I		X	X
Programa II		X	X
Programa III		X	X
Programa IV		X	X
Otros pagos		X	X
Total de pagos		X	X

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 para una entidad del sector público: Departamento gubernamental C. Los estados financieros comprenden la entidad que informa como se especifica en la legislación pertinente (Ley de Finanzas Públicas

20XX).

La actividad principal de la Entidad gubernamental C es suministrar (identificar tipos de) servicios a los ciudadanos.

El Departamento gubernamental C no opera su propia cuenta bancaria. El gobierno opera una función centralizada de tesorería en la cual administra los desembolsos de efectivo en que incurren todos los departamentos durante el ejercicio contable.

Moneda de presentación

La moneda de los estados financieros es (la moneda del País A).

2. Importes autorizados para ser usados por el Departamento C.

Las cantidades autorizadas para su uso al Departamento gubernamental C se gestionan a través de una cuenta central administrada por la Oficina del Tesoro. Los importes son utilizados en nombre del Departamento C conforme se solicitan cuando están avalados por la presentación de la documentación y autorización adecuada. Todos los préstamos son contraídos por una entidad financiera central.

Los importes autorizados para el uso del Departamento que son importes no gastados al final del año se transfieren al ingreso consolidado.

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. Ha sido preparada para apoyar a aquellas entidades en transición de la base contable de efectivo a la base contable de acumulación (o devengo) de la información financiera y adopción de las NICSP de acumulación (o devengo). Establece la recomendación de información a revelar adicional para la información elaborada según la base contable 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.

Las entidades que informan deberían planificar su camino para la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo), y comenzar el proceso de acumular la información necesaria para cumplir con aquellas NICSP de forma congruente con el camino de transición que ha sido adoptado.

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO PARTE 2: INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

La información a revelar recomendada está en cursiva. Debe interpretarse en el contexto de los párrafos de comentario en esta parte de la Norma, que están en letra normal.

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 hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo) son: activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos y gastos.

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

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 la tasa de cambio de contado existente a la fecha de presentación.

Distribuciones a los propietarios o aportantes (Distributions to owners) son los beneficios económicos o 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.

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.

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 potencial de servicio.

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 1 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 o potencial de servicio futuros” para describir 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.

Transacciones administradas

- 2.1.6 *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.*
- 2.1.7 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 útil sobre el alcance de las actividades de la entidad y es relevante para la evaluación del rendimiento de la misma.
- 2.1.8 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 2.1.9 a 2.1.13 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

- 2.1.9 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.
- 2.1.10 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.
- 2.1.11 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”

2.1.12 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 “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) 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 por cuenta de otras partes y que están reconocidos en el estado financiero pueden informarse en términos netos.

Pagos de transferencia

2.1.13 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

- 2.1.14 *Se recomienda que una entidad revele, bien en el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados financieros o en las notas a dichos estados:*
- (a) *un análisis del total de pagos 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 puede ser clasificado en tipos y fuentes.*
- 2.1.15 La sub-clasificaciones recomendadas en el párrafo 2.1.14(a) pueden presentarse en el estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo con los requerimientos del párrafo 1.3.12 de la Parte 1 de esta Norma. Cuando se adopta una base de clasificación diferente en el estado de cobros y pagos en efectivo, se recomienda realizar las revelaciones de desagregación adicionales que recoge la recomendación del párrafo 2.1.14(a) anterior o como un estado separado o como una nota.
- 2.1.16 Las partidas de pagos y los pagos 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.
- 2.1.17 El primer método es llamado como el método de 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
Sueldos y salarios	(X)
Costos de transporte	(X)
Adquisiciones de capital	(X)
Costos por préstamos	(X)

Otros	(X)
Total de pagos	(X)

- 2.1.18 El segundo método, llamado el método de clasificación funcional, clasifica 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 juicios considerables. Un ejemplo de la clasificación funcional de los pagos es la siguiente:

	Pagos en efectivo
Servicios de sanidad	(X)
Servicios de educación	(X)
Otros	(X)
Total de pagos	(X)

- 2.1.19 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 presentaría los pagos en efectivo por líneas de partida para cada una de estas funciones.
- 2.1.20 Se recomienda a las entidades que clasifican los pagos de efectivo por funciones que revelen información adicional sobre la naturaleza de los pagos, incluyendo los pagos realizados por salarios u otros beneficios de los trabajadores.
- 2.1.21 El párrafo 1.3.12 de la Parte 1 de esta Norma requiere la revelación del total de los cobros de efectivo de la entidad mostrando por separado una subclasificación de los cobros totales usando una base de clasificación apropiada a las operaciones de la entidad. La subclasificación de los cobros de efectivo en clases apropiadas dependerá del tamaño, naturaleza y función de los importes implicados. Además de la revelación de los importes procedentes de préstamos, pueden ser apropiadas las siguientes subclasificaciones:

- (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) el importe total de los cobros de asistencia externa y otra asistencia (posiblemente clasificada por el importe de las subvenciones, préstamos y otra asistencia proporcionada, las clases significativas de proveedores de esa asistencia y el importe proporcionado);
- (e) cobros por otras subvenciones, transferencias, o asignaciones presupuestarias (posiblemente clasificadas por origen y propósito);
- (f) cobros por intereses y dividendos; y
- (g) cobros por regalos, donaciones y otras formas de asistencia.

Información a revelar sobre partes relacionadas

- 2.1.22 *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”.*
- 2.1.23 La NICSP 20, en la serie de las NICSP basadas en la acumulación (o devengo), define 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 del personal clave de la gerencia.

Información a revelar sobre activos, pasivos, ingresos, gastos y comparación con presupuestos

- 2.1.24 *Se recomienda que una entidad revele en las notas a los estados financieros:*
- (a) *información acerca de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad; y*
 - (b) *si la entidad no hace públicamente disponible su presupuesto aprobado, una comparación con presupuestos.*
- 2.1.25 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. También incurren en costos y generan ingresos durante el periodo del que se informa lo que resultará en flujos de entrada de efectivo en un periodo futuro. No se informará sobre activos no monetarios, pasivos, ingresos y gastos 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, de sus activos no monetarios y los costos de sus actividades durante el periodo del que se informa y las fuentes e importes de los ingresos relacionados. La información a revelar acerca de activos, pasivos y los costos e ingresos de programas y actividades particulares mejorará la rendición de cuentas y proporcionará información útil para la toma de decisiones y es, por tanto, recomendada por esta Norma.

2.1.26 Se recomienda a las entidades que hacen tales revelaciones identificar ingresos y gastos por naturaleza o por función según sea apropiado por las operaciones de la entidad, y activos y pasivos por tipo, 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 pueden no ser completas en primera instancia, se recomienda a las entidades su desarrollo progresivo y avanzar sobre ellas en su transición a la adopción plena de las NICSP de acumulación (o devengo). Para cumplir con los requerimientos de los párrafos 1.3.5 y 1.3.32 de la Parte 1 de esta Norma, estas revelaciones necesitarán observar las características cualitativas de información financiera y deberán ser claramente descritas y comprensibles.

2.1.27 Las NICSP de base de acumulación (o devengo) pueden proporcionar guía a las entidades sobre revelaciones adicionales sobre activos, pasivos, ingresos y gastos. Las Guías prácticas recomendadas también proporcionarán guía sobre revelaciones que ayudarán a los usuarios a entender mejor aspectos tales como posición financiera, rendimiento financiero y flujos de efecto de la entidad; sus objetivos y logros sobre rendimiento de servicios; y la sostenibilidad de sus finanzas.

Comparación con presupuestos

2.1.28 Las entidades públicas son típicamente objeto de límites presupuestarios en la forma de asignaciones presupuestarias u otras fórmulas presupuestarias, que 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 que pongan a disposición del público sus presupuestos aprobados cumplan con los requerimientos de los párrafos 1.7.1 a 1.7.46 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.

- 2.1.29 *Se recomienda a las entidades que revelen en sus estados financieros una comparación de los importes reales con los presupuestados que incluyan en estos una referencia cruzada a informes que incorporen información sobre los logros de los servicios prestados.*
- 2.1.30 *Se recomienda que las entidades que adopten presupuestos plurianuales revelen notas adicionales sobre la relación entre el presupuesto y los importes reales durante el periodo del presupuesto.*
- 2.1.31 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.
- 2.1.32 Como se destaca en el párrafo 1.7.32 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

Definiciones

- 2.1.33 *Los siguientes términos son usados en esta parte de la Norma con los significados especificados:*

Estados financieros consolidados (Consolidated financial statements) son los estados financieros de una entidad económica en los que los cobros de efectivo, pagos de efectivo y saldos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad.

Control de una entidad (Control of an entity): 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.

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 tienen una o más entidades controladas.

Entidad económica (Economic entity) es una entidad controladora y sus entidades controladas.

Entidad económica

- 2.1.34 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. Los factores a considerar al valorar si una entidad controla otra entidad para los propósitos de información establecidos en la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*.
- 2.1.35 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.
- 2.1.36 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.

Alcance de los estados financieros consolidados

2.1.37 *Se recomienda que una entidad controladora, distinta de una entidad controladora identificada en el párrafo 2.1.40, presente estados financieros consolidados que consolide todas sus entidades controladas, nacionales y extranjeras, mediante la aplicación de los siguientes procedimientos de consolidación:*

- (a) *los saldos y transacciones en efectivo entre entidades que pertenecen a la entidad económica se eliminan completamente;*
- (b) *cuando los estados financieros utilizados en una consolidación se refieran a fechas de presentación distintas, se hacen 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; y*
- (c) *los estados financieros consolidados se preparan 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.*

2.1.38 *Cuando una entidad controladora, distinta de una entidad controladora identificada en el párrafo 2.1.40, no presente estados financieros que consoliden a todas sus entidades controladas, se recomienda que presenten estados financieros que consoliden a aquellas de sus entidades controladas que representan el sector presupuestario, sector gobierno general u otra entidad económica que represente el núcleo de las actividades gubernamentales y responda a las necesidades de información de los usuarios.*

2.1.39 *Una entidad económica usa el término "estados financieros consolidados" para describir los estados financieros que comprenden la entidad controladora y sus entidades controladas tal y como se identifica en el párrafo 2.1.37. Los estados financieros de una entidad económica que no comprenden la entidad controladora y todas entidades controladas tal y como se identifica en el párrafo 2.1.37, son identificadas por un término que sea fácilmente comprensibles y describa de forma clara las clases (o*

características) de las entidades que forman la entidad económica.

2.1.40 *La preparación de estados financieros consolidados no es necesaria para una entidad controladora que cumpla las siguientes condiciones:*

- (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 última, o cualquier intermedia, entidad controladora, produce estados financieros consolidados que están disponibles para el uso público y cumplen con la NICSP de base de efectivo o las NICSP de acumulación (o devengo).*

2.1.41 Para los propósitos de rendición de cuentas y toma de decisiones, los usuarios de los estados financieros de un gobierno u otra entidad del sector público están normalmente preocupados con, y necesitan ser informados sobre, las fuentes de efectivo controlados por una 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.

2.1.42 Esta Norma recomienda a los gobiernos y otras entidades controladoras del sector público presentar estados financieros que consoliden todas las entidades controladas cuando es probable que existan usuarios de tales estados financieros.

2.1.43 Los estados financieros consolidados de una entidad económica que comprende un gobierno y todas sus entidades controladas proporcionarán información sobre los recursos en efectivo controlados por el gobierno directamente y a través de sus entidades controladas en la fecha de presentación, y los cambios en dichos recursos durante el periodo sobre el que se informa. Los estados financieros consolidados de otras entidades

económicas del sector público tales como, por ejemplo, un ministerio de sanidad o un departamento de educación, proporcionarán información sobre los recursos en efectivo controlados por el ministerio o departamento y los cambios en dichos recursos durante el periodo sobre el que se informa.

- 2.1.44 La preparación de estados financieros consolidados no es un proceso que no tenga costos. Por lo tanto, es importante que los beneficios de preparar tales estados justifique el costo de su preparación. A menudo, la preparación de estados financieros consolidados por una entidad controladora que es ella misma una entidad controlada no será necesaria en las circunstancias identificadas en el párrafo 2.1.40. Esto es así porque las necesidades de los usuarios de la información presentada en los estados financieros en base de efectivo a menudo son cubiertas por los estados financieros consolidados de su entidad controladora cuando tales estados se preparan de forma congruente con el requerimiento de la NICSP de base contable de efectivo o de las NICSP de acumulación (o devengo), y se aplican las otras circunstancias identificadas en el párrafo 2.1.40. Sin embargo, en otros casos, 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.
- 2.1.45 En algunos casos, una entidad que tiene el poder de dirigir las actividades principales de otra entidad puede no ser capaz de beneficiarse de las actividades de esa otra entidad - por ejemplo, cuando la otra entidad está sujeta a severas restricciones externas a largo plazo que impiden que la entidad con el poder de dirigir sus actividades se beneficie de esas actividades. Los flujos y balances de efectivo de tales entidades no están incluidas en los estados financieros consolidados. Esto es así porque los estados financieros consolidados presentan información sobre los recursos en efectivo del gobierno u otra entidad que informa del sector público que pueden usarse para apoyar la entrega de bienes y servicios o, de otra forma, beneficiar a la entidad que informa.
- 2.1.46 El párrafo 2.1.40(d) reconoce que la máxima entidad, o una entidad intermedia, controladora de una entidad que adopta la NICSP de base de efectivo puede preparar y presentar estados financieros consolidados sobre una base de acumulación (o devengo). Mientras que esto puede ocurrir en algunas jurisdicciones, es probable que la máxima entidad, o una entidad intermedia, controladora haga frente a problemas prácticos importantes para obtener, en lo que se refiere a las entidades controladas que adoptan la base de efectivo, la información necesaria para cumplir con las NICSP de acumulación (o devengo).

Transición a los estados financieros consolidados

- 2.1.47 Los gobiernos y otras entidades del sector público pueden controlar un gran número de entidades incluyendo departamentos gubernamentales, agencias y entidades comerciales del sector público. La preparación de estados financieros consolidados que consolidan una entidad controladora y todas sus entidades controladas puede ser un proceso complejo e intensivo en recursos. Algunos gobiernos y otras entidades del sector público hacen frente a obstáculos importantes en la preparación y presentación de estados financieros consolidados y pueden no ser capaces de preparar estados financieros consolidados completos en el corto o medio plazo cuando ellos comienzan la transición a la base de acumulación (o devengo) plena. Esto puede ser debido a limitaciones de capacidad que limitan la habilidad de un gobierno u otra entidad para obtener y procesar datos de todas las entidades controladas en un tiempo adecuado, debido a requerimientos legislativos o de otro tipo de presentar estados financieros para un subgrupo de entidades controladas en vez de para todas las entidades controladas, o por otras razones.
- 2.1.48 Conforme los gobiernos y otras entidades del sector público que informan de la base de efectivo se mueven a la base de acumulación (o devengo) de la información financiera y desarrollan la capacidad, sistemas y marcos legislativos para superar obstáculos a la consolidación, se incrementará el potencial de incluir información en los estados financieros con base de efectivo sobre entidades controladas adicionales. Para los gobiernos, la preparación de estados financieros que informan sobre cobros de efectivo, pagos de efectivo y saldos de efectivo de una entidad económica que comprende las entidades controladas que representa, por ejemplo, el sector presupuestario, el sector gobierno general u otra representación de las actividades principales del gobierno proporcionará información sobre sectores clave del gobierno que es útil para los usuarios para propósitos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Esta Norma recomienda que una entidad controladora que no presenta estados financieros consolidados completos presente estados financieros para dicha entidad económica como un paso intermedio en la transición a la base de acumulación (o devengo) de la información financiera y la presentación de estados financieros consolidados plenos de acuerdo con las NICSP de acumulación (o devengo). También se recomienda que las agencias gubernamentales que no consolidan todas sus entidades controladas presenten estados financieros que consolidan entidades controladas que representan un subgrupo de sus actividades útiles los usuarios para propósitos de rendición de cuentas y toma de decisiones.
- 2.1.49 El término “estados financieros consolidados” se usa para describir estados financieros que presentan una "consolidación plena" de todas las entidades controladas como se identifica en el párrafo 2.1.37 de esta Norma. Debe

usarse un término distinto de "estados financieros consolidados" para describir estados financieros que presentan información sobre una entidad económica que no incluye la entidad controladora y todas sus entidades controladas. Ese término debe ser fácilmente comprensible y describir de forma clara las clases (o características) de las entidades que forman la entidad económica. La selección de un término apropiado es un problema de juicio profesional. Ese juicio debe ejercitarse en el contexto de las características cualitativas de la información financiera incluyendo que debe ser comprensible y una representación fiel de la entidad económica que presenta. Para gobiernos nacionales, regionales/provinciales o locales que preparen dichos estados financieros, términos como, por ejemplo, los estados financieros del sector presupuestario o el sector gobierno general pueden ser apropiados.

Procedimientos de consolidación

- 2.1.50 Los procedimientos de consolidación señalados en el párrafo 2.1.37 proporcionan las bases para preparar los estados financieros consolidados para todas las entidades incluidas en la entidad económica como una unidad económica individual, como se recomienda en esta Norma.
- 2.1.51 Los estados financieros consolidados recomendados en esta Norma reflejan 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 en su conjunto como entidad que informa es cero, esta transacción necesita ser eliminada para evitar sobrevalorar los cobros y pagos de efectivo 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 entidad comercial del sector público 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 en la preparación de estados financieros consolidados del gobierno en su conjunto resultaría en una infravaloración del saldo de efectivo de la entidad económica gobierno en su conjunto y una sobrevaloración de sus pagos en efectivo. Sin embargo, la transacción no sería eliminada en los estados financieros preparados por una entidad grupo que, por ejemplo, represente un sector gobierno general que excluye la entidad comercial del sector público.
- 2.1.52 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

2.1.53 *Se recomienda que una entidad revele información en las notas a los estados financieros consolidados de una entidad económica preparados de acuerdo con las recomendaciones del párrafo 2.1.37:*

- (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);*
- (b) *las razones de no consolidar una entidad controlada;*
- (c) *la 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; y*
- (d) *cuando se aplicable, los factores considerados para determinar que la entidad controladora:*
 - (i) *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), junto con una explicación de cómo existe el control; y*
 - (ii) *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).*

2.1.54 *Se recomienda que una entidad que presenta estados financieros para una entidad económica que consolida pero todas las entidades controladas como se recomienda en el párrafo 2.1.37 revele en las notas a esos estados financieros la información recomendada en el párrafo 2.1.53 junto con:*

- (a) *Una descripción de las clases (o características) de las entidades controladas que están incluidas en, y excluidas de, los estados financieros del grupo junto con una explicación de la razón de la exclusión de cualquier clase de las cuentas del grupo; y*
- (b) *una lista de las entidades significativas que han sido añadidas a, o eliminadas de, a aquellas incluidas en los estados financieros del grupo desde la presentación de los estados financieros del periodo anterior.*

2.1.55 *Se recomienda que una entidad controladora que no presenta un estado financiero consolidado como se recomienda en el párrafo 2.1.37 revele las*

razones por las que los estados financieros consolidados no han sido presentados junto con el método usado para contabilizar las entidades controladas en sus estados financieros separados. También se recomienda revelar el nombre y la dirección principal de su entidad controladora que publica un estado financiero consolidado.

- 2.1.56 Las revelaciones recomendadas en los párrafos 2.1.53 y 2.1.54 proporcionarán a los usuarios información sobre la composición y características clave de los estados financieros consolidados plenos preparados de acuerdo con las recomendaciones del párrafo 2.1.37 y los estados financieros que consolidan un subconjunto de sus entidades controladas de acuerdo con las recomendaciones del párrafo 2.1.38. Las revelaciones recomendadas en el párrafo 2.1.55 permitirán a los usuarios determinar si una entidad controladora prepara estados financieros consolidados y, si no, el método usado para contabilizar las entidades controladas.

Adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas y otras unidades operativas

- 2.1.57 *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.*
- 2.1.58 *Se recomienda que una entidad revele, de forma agregada, en las notas a los estados financieros, con respecto tanto a 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.*
- 2.1.59 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 adquiridos o dispuestos, 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 tanto adquisiciones y disposiciones, los efectos en el flujo de efectivo de disposiciones no pueden ser descontados de los provenientes de adquisiciones.
- 2.1.60 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.

- 2.1.61 El párrafo 2.1.24 recomienda revelar información sobre activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad. Los activos, pasivos, ingresos y gastos diferentes al efectivo o flujos de 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 1.3.32 de la Parte 1 de esta Norma, cuando se revele tal información, los activos pasivos, ingresos y gastos deben estar claramente identificados y explicadas las bases en que se reconocen y miden.

Acuerdos conjuntos

- 2.1.62 *Se recomienda que una entidad revele información acerca de los acuerdos conjuntos que 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.*
- 2.1.63 Un acuerdo conjunto es aquel mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto. Muchas entidades del sector público establecen acuerdos 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 acuerdo conjunto son establecidos en un contrato u otro acuerdo vinculante, y normalmente especifican la contribución inicial de cada partícipe y las porción 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 acuerdo conjunto y en las operaciones en marcha de éste; y
 - (b) como cobros en efectivo, el efectivo recibido del acuerdo conjunto.

Las revelaciones acerca de los acuerdos conjuntos pueden incluir una lista y descripción de las participaciones en acuerdos conjuntos significativos. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 36, *Información Financiera de Participaciones en Negocios Conjuntos*, y la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*, en la serie de bases contables de acumulación (o devengo) de las NICSP proporcionan guías de las diferentes formas y estructuras que los acuerdos conjuntos pueden tomar y la información adicional potencial que puede realizarse. La definición y explicación de "control" en la NICSP 35 necesitará ser tomada en consideración para determinar si una entidad es una "asociada" y si el acuerdo es un "acuerdo conjunto" como se definen en la NICSP 36 y NICSP 37.

Información financiera en economías hiperinflacionarias

- 2.1.64 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.
- 2.1.65 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

- 2.1.66 *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.

2.1.67 *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.*

2.1.68 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.

2.1.69 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 2.1.66 y 2.1.67 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.

2.1.70 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 aplicando el cambio en el índice general de precios desde las fechas en que los pagos y cobros fueron inicialmente registrados.

2.1.71 Muchas entidades públicas incluyen en sus estados financieros la información presupuestaria relacionada, para facilitar las comparaciones con el presupuesto. Cuando esto ocurra, esta Norma recomienda la reexpresión de la información presupuestaria de acuerdo con esta Norma.

Información comparativa

- 2.1.72 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

- 2.1.73 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 tales entidades controladas 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.
- 2.1.74 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

- 2.1.75 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.
- 2.1.76 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, también tiene la intención de suministrar la información necesaria para comprender estas bases y los importes resultantes.

Pagos por terceros por cuenta de una entidad

- 2.1.77 *Cuando durante el periodo sobre el que se informa una entidad que informa ha sido formalmente avisada que se han hecho pagos para liquidar sus obligaciones o compras de bienes y servicios para beneficiar a terceros, o la entidad, de otra forma, ha verificado que tales pagos han sido*

efectuados, se recomienda que la entidad revele en las notas a los estados financieros:

- (a) *los pagos totales hechos por esos terceros; y*
- (b) *una sub-clasificación de los importes totales de tales pagos usando unas bases de clasificación que sean apropiadas para la operación de la entidad.*

- 2.1.78 En algunos casos, terceros compran bienes o servicios por cuenta de la entidad o liquidan 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 otro gobierno en lugar de proporcionar fondos al gobierno directamente. Estos pagos pueden realizarse vía una subvención, donaciones u otra forma de ayuda, o como un préstamo que debe 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.
- 2.1.79 La revelación de información sobre el importe, y las clases de pagos hechos por terceros (tanto por naturaleza, por función o ambos) proporcionarán información adicional útil para propósitos de rendición de cuentas y toma de decisiones. En algunos casos, una entidad puede no haber sido formalmente avisada o, de otra forma, ser consciente de un pago de tercero hecho en su nombre durante el periodo del que se informa, o puede no ser capaz de verificar que tal pago esperado haya ocurrido. Si una entidad no puede tener la confianza que la revelación de un importe de pagos por un tercero es una representación fiel de tales pagos hechos en nombre de la entidad durante el periodo, las notas deberían advertir a los usuarios que tales revelaciones pueden no incluir los mencionados pagos de terceros.
- 2.1.80 El párrafo 2.1.77 recomienda la revelación del importe total de los pagos de terceros hechos durante el periodo sobre el que se informa y las principales clases de tales pagos. Los pagos de terceros incluirán los importes definidos como asistencia externa y otra asistencia en el párrafo 2.1.82 de esta Norma. El párrafo 2.1.90(b) recomienda la revelación del importe de la asistencia externa proporcionada a una entidad en la forma de pagos de terceros. El párrafo 2.1.91 recomienda que tales revelaciones también pueden hacerse

sobre otra asistencia cuando fuese posible.

- 2.1.81 La sub-clasificación (o clases) de pagos por terceros que pueden haberse revelados de acuerdo con el párrafo 2.1.77(b) son una cuestión de juicio profesional. Los factores a considerar al ejercer ese juicio están descritos en el párrafo 1.3.17 de la Parte 1 de esta Norma.

Destinatarios de asistencia externa y otra asistencia

Definiciones

- 2.1.82 Los términos siguientes se usan en esta Norma con el significado que a continuación se especifica:

Asistencia (Assistance) significa asistencia externa y otra asistencia.

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 propósito de, o incluyendo el propósito de, proporcionar alguna o toda la asistencia externa de esa nación.

Transacciones con contraprestación (Exchange transactions) son transacciones en las cuales una entidad recibe activos o servicios, o tiene pasivos cancelados, y entrega a cambio un valor aproximadamente igual (principalmente en forma de efectivo, bienes, servicios o uso de los activos) directamente a otra entidad.

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 (Non-Governmental Organizations) (ONG) 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 otras formas de 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.

Otra asistencia (Other Assistance) significa los recursos proporcionados por organización no gubernamentales (ONG) y regalos y donaciones u otras formas de asistencia voluntaria proporcionada por individuos y organizaciones del sector público que el destinatario puede usar o, de otra forma beneficiarse en la consecución de sus objetivos. Otra asistencia no incluye recursos oficiales, impuestos, multas y tarifas, recursos proporcionados en una transacción de intercambio o recursos proporcionados por el gobierno o agencias de un gobierno de la misma nación como destinatario.

Asistencia

- 2.1.83 "Asistencia" se define de forma amplia en esta Norma para incluir "asistencia externa" y "otra asistencia". Características clave de la asistencia externa y otra asistencia se describen a continuación.

Asistencia externa

- 2.1.84 Se define asistencia externa como todos los recursos oficiales que el destinatario puede utilizar, o beneficiarse de otra forma, en la consecución de sus objetivos. 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, será necesario ejercer el juicio profesional al determinar si los recursos proporcionados deben clasificarse como asistencia externa.
- 2.1.85 Los recursos oficiales son recursos proporcionados o 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 y la asistencia proporcionada por organizaciones no gubernamentales (ONGs), incluso si tal asistencia es proporcionada conforme a un acuerdo vinculante, no satisface la definición de recursos oficiales y, por ello, no es asistencia externa.
- 2.1.86 Los acuerdos de asistencia externa pueden proporcionar 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 al destinatario.

Otra asistencia

- 2.1.87 Otra asistencia se define como los recursos proporcionados por ONGs y asistencia que es proporcionada voluntariamente por, por ejemplo, individuos y entidades caritativas y otras organizaciones. Impuestos y otros recursos pagados obligatoriamente a entidades públicas de acuerdo con leyes o regulaciones, multas y otras penalizaciones impuestos por ramas de leyes o regulación, y tarifas por servicios proporcionados por, o por cuenta de, entidades públicas no son otra asistencia como se define en el párrafo 2.1.82. De forma similar, recursos proporcionados en transacciones de intercambio y transferencias de recursos entre gobiernos dentro de la misma nación no son clasificadas como otra asistencia.
- 2.1.88 En la mayoría de los casos estará claro si los recursos son proporcionados de forma voluntaria y si su intención es proporcionar asistencia para propósitos de, por ejemplo, auxilio en emergencia o para asistir la entidad para alcanzar el desarrollo económico u objetivos de bienestar, o por otros propósitos. Sin embargo, en algunos casos, será necesario ejercer juicio profesional para determinar si los recursos proporcionados deben clasificarse como otra asistencia.
- 2.1.89 Las ONG 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 u otra asistencia.

Asistencia externa recibida

2.1.90 *Se recomienda que una entidad revele en las notas a los estados financieros:*

- (a) *el importe total de la asistencia externa recibida en efectivo durante el periodo a menos que se revele como una clase separada de cobros de efectivo en el estado de cobros y pagos en efectivo;*
- (b) *el total de la asistencia externa pagada por terceros durante el periodo para liquidar directamente obligaciones de la entidad o compra de bienes y servicios en nombre de la entidad cuando es avisado por el tercero o, de otra forma, verificado por el destinatario;*
- (c) *el importe total de la asistencia externa recibida durante el periodo como préstamos y el total del importe recibido como subvenciones;*
- (d) *las clases significativas de proveedores de asistencia externa y el importe proporcionado;*
- (e) *Por clases e importes significativos, los propósitos para los que se recibió asistencia externa y se usó durante el periodo sobre el que se informa mostrando de forma separada los importes proporcionados por medio de préstamos y subvenciones; y*
- (f) *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 el importe de los préstamos o 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:*
 - (i) *el total de préstamos de asistencia externa;*
 - (ii) *el total de subvenciones de asistencia externa; y*
 - (iii) *los propósitos para los que la asistencia de préstamos no dispuesta y la asistencia de subvenciones no dispuesta podrían utilizarse.*

Otra asistencia recibida

2.1.91 *Cuando sea practicable, se recomienda que una entidad aplique a otra asistencia recibida, la revelación de información identificada en el párrafo 2.1.90 anterior.*

Asistencia externa y otra asistencia recibida

- 2.1.92 La información a revelar sobre el importe total de asistencia externa y, de forma separada, otra asistencia recibida en forma de efectivo y en forma de pagos por terceros realizados en nombre de la entidad puede proporcionar información útil sobre la medida en que las operaciones de la entidad que informa se financian con impuestos y/o recursos internos, o dependen de asistencia externa y otra asistencia, y la forma de esa asistencia - si en efectivo u otro beneficio. Se recomienda la revelación de información de asistencia externa y otra asistencia recibida en la forma de pagos hechos por terceros cuando la entidad ha sido formalmente avisada, o ha verificado de otra forma, que tales pagos han sido hechos durante el periodo sobre el que se informa.
- 2.1.93 La revelación del importe de la asistencia externa y otra asistencia recibida mediante préstamo o subvención permitirá a los usuarios identificar si la entidad tienen una obligación de devolver la asistencia proporcionada en el futuro.
- 2.1.94 La información a revelar de las clases significativas de proveedores de asistencia, tales como, por ejemplo, donantes bilaterales y multilaterales, organizaciones de asistencia internacionales, ONGs, organizaciones de asistencia 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.
- 2.1.95 Una entidad puede recibir asistencia externa para muchos propósitos incluyendo la asistencia para apoyar sus:
- (a) objetivos de desarrollo económico o bienestar, a menudo calificados de ayuda al desarrollo;
 - (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.
- 2.1.96 Otra asistencia también puede proporcionarse por algunos de estos propósitos tales como, por ejemplo, alivio de emergencia y para apoyar los objetivos de bienestar de una entidad.

- 2.1.97 La revelación de información por clase significativa de los propósitos por los que se proporcionó y usó la asistencia externa y otra asistencia durante el periodo sobre el que se informa mejorará la rendición de cuentas de la entidad por el uso de asistencia externa recibida.
- 2.1.98 El importe de asistencia externa y asistencia de ONGs y otras fuentes 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. La revelación de los saldos no utilizados de asistencia externa y otra asistencia en estas circunstancias proporcionará información sobre la medida en que la asistencia puesta a disposición de la entidad ha sido utilizada durante el periodo sobre el que se informa y el importe de la asistencia externa comprometida y otra asistencia está disponible para apoyar el desarrollo continuado de proyectos particulares.
- 2.1.99 En algunos casos, un 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. En otros casos, el importe de la asistencia puede especificarse pero estar sujeto a términos y condiciones, cuyo cumplimiento no puede ser valorado como altamente posible en la fecha de presentación. En estos casos, el párrafo 2.1.90(f) no recomienda la revelación de 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 u otra asistencia.

Bienes y servicios recibidos

- 2.1.100 *Se recomienda a una entidad revelar de forma separada en las notas a los estados financieros el valor de la asistencia recibida durante el periodo en forma de bienes o servicios, y los criterios con los que se determina el valor.*
- 2.1.101 Se pueden recibir recursos significativos bajo acuerdos como asistencia en 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 o por, por ejemplo, ONGs o benefactores del sector privado. Esto ocurrirá también cuando la ayuda alimenticia se proporcione a un gobierno para la distribución a sus ciudadanos bajo un acuerdo de alivio de emergencia

según un acuerdo de asistencia externa o por ONGs u otros donantes. Para algunos destinatarios, los bienes o servicios pueden ser la forma principal en que la asistencia externa se recibe.

- 2.1.102 La revelación del valor de la asistencia recibida como bienes y servicios durante el periodo sobre el que se informa 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.
- 2.1.103 Esta Norma no especifica la base en que se determina el valor de los bienes o servicios. 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 también determinarse sobre la base de una evaluación del valor por la gestión del cedente, o del destinatario, o por un tercero. Cuando se revele el valor de la asistencia externa en la forma de bienes o servicios, el párrafo 2.1.100 recomienda 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 completando la migración hacia la información financiera de base contable de acumulación (o devengo) y adopción de las NICSP de acumulación (o devengo)

Presentación del estado de cobros y pagos en efectivo

- 2.2.1 *Se recomienda que una entidad que está completando su migración hacia la base contable de acumulación (o devengo) de información financiera 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 Como entidades en transición hacia la base contable de acumulación (o devengo) de la información financiera necesitará desarrollar de forma progresiva la información y los sistemas necesarios para cumplir con cada

NICSP de acumulación (o devengo) en vigor anterior a la adopción formal de las NICSP de acumulación (o devengo). La presentación de información en un formato que replique, tanto como sea posible, el adoptado por las NICSP de acumulación (o devengo) ayudará en el proceso de transición.

- 2.2.3 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.

Estados financieros consolidados – La entidad económica

- 2.2.4 Esta Norma recomienda a las entidades controladoras presentar estados financieros consolidados que consoliden todas las entidades controladas de acuerdo con los procesos de consolidación generalmente aceptados, e identifica algunas de las circunstancias en que esto puede no ser necesario. Estas circunstancias reflejan aquellas en la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*. Sin embargo, la NICSP 35 incluye exenciones adicionales de los requerimientos para preparar estados financieros consolidados para entidades controladoras que son entidades de inversión y valoran a sus entidades controladas a valor razonable con cambios en el resultado. Esta exención no es aplicable a entidades controladoras que son entidades de inversión y aplican la NICSP de base de efectivo.
- 2.2.5 Cuando no se presentan estados financieros que consolidan todas las entidades controladas, esta Norma recomienda la presentación de estados financieros que presenten información sobre una entidad económica que comprenden subgrupos de entidades controladas tales como aquellas que reflejan el sector presupuestario o el gobierno sector general u otra representación de las actividades principales del gobierno. Mientras que las NICSP de acumulación (o devengo) no prohíben la presentación de información de tales entidades económicas, estas no pueden presentarse como una alternativa a la consolidación plena de todas las entidades controladas como se prescribe en la NICSP 35.
- 2.2.6 Las entidades completando la transición, o migración, a la base de acumulación (o devengo) de la información financiera y adopción de las NICSP de acumulación (o devengo) necesitarán ser conscientes de estas diferencias en los requerimientos de consolidación de las NICSP de base de acumulación (o devengo) y de efectivo.

Requerimientos y recomendaciones de información a revelar según las NICSP de base de efectivo

2.2.7 Estos requerimientos y recomendaciones de esta Norma no son incongruentes con los requerimientos y recomendaciones de la NICSP de acumulación (o devengo) equivalente en la medida que estos aplican la información financiera según la base de efectivo. Sin embargo, en algunos casos, esta Norma recomienda revelar información que no están requeridas por las NICSP de acumulación (o devengo). Esto ocurre en relación a, por ejemplo, revelaciones recomendadas sobre tales materias como pagos de terceros y asistencia ayuda y otra asistencia. Se recomienda revelar esta información en esta Norma para proporcionar información adicional útil para valorar como la entidad recibe recursos. Tal información es útil para todos los usuarios de estados financieros de propósito general para propósitos de rendición de cuentas y toma de decisiones. También puede ser relevante para necesidades de "propósito especial" de, por ejemplo, proveedores de asistencia externa y otra asistencia de información útil para hacer seguimiento de la prestación y uso de la asistencia proporcionada a la entidad.

NICSP 33—Adopción Por Primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o Devengo)

2.2.8 La NICSP 33, *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* identifica las provisiones para la transición que proporcionan las entidades dispensa para la adopción de ciertos de los requerimientos de las NICSP de acumulación (o devengo) durante tres (3) años desde la adopción por primera vez de las NICSP de acumulación (o devengo). La NICSP 33 indica que, en la fecha de adopción de las NICSP, un adoptante por primera vez puede elegir adoptar una o varias de las exenciones incluidas en la NICSP 33 y, sujeto a la naturaleza de las exenciones adoptadas, identifica sus estados financieros como:

- (a) *Estados financieros en transición, o migración, a las NICSP*, cuando adopta las exenciones identificados en la NICSP 33 como “Exenciones que afectan a la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)”;
- (b) *Estados financieros que cumplen con las NICSP de acumulación (o devengo)*, cuando adopta otra de las exenciones identificadas en la NICSP 33. Esa es la exención identificada en la NICSP 33 como “Exenciones que no afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)”³.

³ El Apéndice A de la NICSP 33 enumera las exenciones y disposiciones transitorias que se requiere que aplique y/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

- 2.2.9 El Apéndice A de la NICSP 33 enumera las exenciones y disposiciones transitorias que se requiere que aplique y/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.

presentación razonable y la capacidad de esta entidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) se verán afectadas.

Fundamentos de las Conclusiones – NICSP de Base de Efectivo Parte 2

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP, Información Financiera según la Base Contable de Efectivo, pero no son parte de la misma

Introducción — Eliminando obstáculos a la adopción esta NICSP

- FC1 Los requerimientos para la preparación de los estados financieros consolidados y revelación de información sobre asistencia externa y pagos de terceros que estaban previamente incluidos en la Parte 1 de la NICSP de la base de efectivo (2007) se han mostrado como obstáculos importantes para la adopción de esta Norma. Para eliminar esos obstáculos estos obstáculos fueron revisados y reformulados como recomendaciones en la Parte 2 de esta Norma.
- FC2 En el proceso de reformular estos requerimientos como recomendaciones, se hicieron modificaciones adicionales para reforzar el papel de la Parte 2 de esta Norma para apoyar la transición a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo).

Consolidación

- FC3 La Parte 2 de esta Norma recomienda a las entidades controladoras presentar estados financieros consolidados que consoliden todas las entidades controladas. También recomienda que las entidades controladoras que no consolidan todas las entidades controladas preparen estados financieros de una entidad económica que represente el sector presupuestario, el sector gobierno general u otra representación de las actividades principales gubernamentales como un paso intermedio en la transición de la base de acumulación (o devengo) de la información financiera y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo). Dichos estados financieros proporcionan información útil a los usuarios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones y apoyan una transición útil y ordenada a la consolidación plena tal y como se requiere por las NICSP de acumulación. La recomendación de presentar estados financieros para una entidad económica que comprende las entidades controladas que representan el sector gobierno general es también congruente con el objetivo estratégico del IPSASB de apoyar la convergencia de las normas de contabilidad del sector público y las bases estadísticas de información financiera cuando sea apropiado.
- FC4 Para apoyar más a aquellas entidades en transición, o migración, a la base de devengo, las definiciones clave fueron revisadas cuando fue necesario para asegurar que no entraban en conflicto con la NICSP 34, *Estados*

Financieros Separados; la NICSP 35, Estados Financieros Consolidados, NICSP 36, Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos, NICSP 37, Acuerdos Conjuntos y la NICSP 38, Información a Revelar sobre Participaciones en otras Entidades.

Asistencia externa

- FC5 Los requerimientos para revelar información sobre asistencia externa que estaban incluidos en la Parte 1 de la NICSP de base de efectivo (2007) han sido revisados y reformulados como recomendaciones en la Parte 2 de esta Norma. Además, se han reducido las revelaciones que estaban previamente requeridas o recomendadas para enfocarlas principalmente en recomendaciones para revelar información sobre asistencia externa recibida y usada durante el periodo sobre el que se informa en la forma de efectivo y pagos de terceros, y el importe de asistencia no utilizado disponible para la entidad que informa a fecha de presentación. Esta NICSP de base de efectivo (2017) revisada también recomienda la revelación de información sobre tales asuntos como términos y condiciones significativas de acuerdos de asistencia externa, términos y condiciones que no se habían cumplido y términos y condiciones del reembolso de la deuda pendiente por asistencia externa sean eliminados de la Norma. Cuando sea posible, la Parte 2 de esta Norma recomienda que una entidad que informa haga revelaciones sobre la asistencia proporcionada a la entidad en la forma de efectivo y pagos por terceros por, por ejemplo, ONGs y donantes del sector público y privado.
- FC6 El IPSASB es de la opinión que las revelaciones recomendadas proporcionan información útil a los efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, es más probable que puedan realizarse y reflejan mejor la naturaleza de propósito general pretendido para los estados financieros de base de efectivo.
- FC7 La Parte 2 de la NICSP de base de efectivo (2007) recomendaba la revelación del valor de los bienes y servicios recibidos durante el periodo en forma de asistencia externa. La Parte 1 de la NICSP de base de efectivo (2007) requería que cuando una entidad elige revelar el valor de la asistencia externa recibida durante el periodo en forma de bienes y servicios también debía revelar las bases con las que se determinaba dicho valor. Se recomendaba, pero no se requería, dichas revelaciones para la asistencia recibida de ONGs. Algunos interesados pidieron aclaraciones de la relación de estos requerimientos y recomendaciones a aquellos relativos a pagos de terceros. Algunos interesados también expresaron preocupación sobre que la revelación de la base con que se ha determinado el valor de bienes y servicios se requería cuando esos bienes y servicios eran recibidos como recursos oficiales conforme a acuerdos de asistencia externa, pero solo se recomendaba dicha revelación en otras circunstancias. El IPSASB ha respondido a estas preocupaciones. En esta NICSP de base de efectivo

(2017) revisada se ha clarificado la relación entre asistencia externa y pagos de terceros y el requerimiento de revelar las bases de valoración de bienes y servicios recibidos ha sido reformulado como una recomendación en la Parte 2 de la Norma y ampliado para aplicarse a la asistencia externa y otra asistencia recibida en forma de bienes y servicios.

Pagos por terceros

- FC8 La Parte 1 de la NICSP de base de efectivo (2007) requería la revelación de cierta clase de información sobre pagos hechos a terceros en forma de una columna separada en el estado de cobros y pagos en efectivo. Esta NICSP de base de efectivo (2017) revisada reformula esto como una recomendación para incluir tales revelaciones en las notas a los estados financieros, en vez de en los propios estados financieros. Esta reformulación de los requerimientos de revelar información sobre pagos de terceros como una recomendación se hizo porque las preocupaciones de que la información necesaria para satisfacer completamente los requerimientos o recomendaciones no estarían disponibles para los destinatarios de forma oportuna. En tales circunstancias, era probable que la información incluida en los estados financieros estuviese incompleta y que los posibles problemas de interpretación de esta información a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones no justificasen su revelación en una columna separada en los estados financieros.
- FC9 Esta NICSP de base de efectivo (2017) revisada también incluye cambios en la Parte 1 para incluir una explicación adicional de los acuerdos del tipo de cuenta única para reflejar que la opinión del IPSASB de que tales acuerdos no dan lugar a pagos por terceros. Esta explicación reduce las circunstancias en que pueden surgir pagos de terceros.

Modificaciones para apoyar a las entidades en transición, o migración, a la base contable de acumulación (o devengo) y adopción de las NICSP de acumulación (o devengo)

- FC10 Esta NICSP de base de efectivo (2017) revisada hace ajustes a las recomendaciones de la Parte 2 para reforzar el papel de la Norma para ayudar a gobiernos y otras entidades públicas a migrar a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y adopción de NICSP de acumulación (o devengo). Estos ajustes incluyen:
- (a) definiciones actualizadas y recomendaciones de revelación de información para asegurar que no son contrarias a la NICSP de acumulación (o devengo) equivalente a menos que se pretenda eso para reflejar el enfoque de la base de efectivo de esta Norma; y
 - (b) destacar el papel de la NICSP 33, *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de*

Acumulación (o devengo) (NICSP) para proporcional dispensa sobre el cumplimiento de ciertos requerimientos de las NICSP de acumulación (o devengo) durante un periodo de 3 años desde la adopción por primera vez.

- FC11 Congruente con el papel de la Parte 2 de la Norma en apoyar a las entidades en transición, o migración, a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo), las definiciones de activos, pasivos, ingresos y gastos incluidos en esta Norma son los mismos que las incluidas en las NICSP de acumulación (o devengo). Aunque incluyen las esencialmente las mismas características, las definiciones de activos, pasivos, ingresos y gastos en el "Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público" (El Marco Conceptual) han sido adicionalmente desarrolladas para clarificar sus características principales. Las NICSP de acumulación (o devengo) todavía no han sido actualizadas para reflejar las definiciones de activos, pasivos, ingresos y gastos en el Marco Conceptual y, por consiguiente, las definiciones en esta Norma no reflejan aquellas en el Marco.

Partidas extraordinarias

- FC12 Esta Norma de base de efectivo (2017) revisada no recomienda más la revelación de información sobre partidas extraordinarias y apoya las definiciones y explicaciones. La NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros* (emitida en 2000), que trataba asuntos cuando la NICSP de base de efectivo previa fue emitida, requería que se hiciesen determinadas revelaciones sobre partidas extraordinarias en los estados financieros. La NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo* (emitida en 2000) y la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (emitida en 2000) también requerían la revelación separada de partidas extraordinarias. Estos requerimientos han sido ahora eliminados de las NICSP de acumulación (o devengo). Las NICSP de acumulación (o devengo) no requieren, recomiendan o prohíben la revelación de partidas extraordinarias. Estas modificaciones fueron hechas para alinear la Parte 2 de esta Norma con las NICSP de acumulación (o devengo).

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 2.1.6)

Las transacciones administradas incluyen 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	X	X
		X	X
Efectivo transferido a las entidades respectivas		(X)	(X)
		-	-

Transacciones entre partes relacionadas (párrafo 2.1.22)

El personal clave de la gerencia (tal como define la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 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:

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.

Gobierno X: Estado consolidado de cobros y pagos en efectivo del Gobierno X y extractos de las notas a los estados financieros del Gobierno X

Gobierno X: Estado de cobros y pagos en efectivo consolidados

Año finalizado el 31 de diciembre de 200X (Párrafo 2.1.37)

Cobros

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
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
Asistencia externa y otra asistencia	F	X	X
<i>Préstamos</i>			
Efectivo recibido de instituciones comerciales		X	
Bancos de desarrollo y organizaciones similares		X	
<i>Cobros por operaciones de capital</i>			
Efectivo recibido de las disposiciones de planta y equipo		X	X

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
Efectivo recibido de disposiciones de instrumentos financieros		X	X
<i>Actividades comerciales</i>			
Cobros por actividades comerciales		X	X
<i>Otros cobros</i>		X	X
Total cobros		X	X

Gobierno X: Estado de cobros y pagos en efectivo consolidados
Año finalizado el 31 de diciembre de 200X
(Pagos)

	Nota	200X		200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)		Cobros/(Pagos)
PAGOS				
Operaciones				
Sueldos, salarios y beneficios a empleados		(X)		(X)
Suministros y consumibles		<u>(X)</u>		<u>(X)</u>
		(X)		(X)
Transferencias				
Subvenciones		(X)		(X)
Otros pagos por transferencias		<u>(X)</u>		<u>(X)</u>
		(X)		(X)
Pagos por inversiones de capital				
Compra/construcción de planta y equipo		(X)		(X)
Compra de instrumentos financieros		<u>(X)</u>		<u>(X)</u>
		(X)		(X)
Reembolso de préstamos e intereses				
Reembolsos de préstamos		(X)		(X)

Pagos por intereses		<u>(X)</u>		<u>(X)</u>
		(X)		(X)
Otros pagos		(X)		(X)
Total de pagos		(X)		(X)
Incremento/(Decremento) de efectivo		X		X
Efectivo al principio del año		X		X
Incremento/(Decremento) de efectivo		X		X
Efectivo al final del año		X		X

Notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X

(Extractos ilustrando las revelaciones de información recomendadas)

Nota A: Entidades controladas (párrafo 2.1.53)

La entidad XYZ tiene derecho a beneficios variables procedentes de su implicación en entidades controladas y tiene la capacidad de afectar la naturaleza o importe de esos beneficios a través de su poder sobre esas entidades. Todas las entidades controladas se incluyen en los estados financieros consolidados. Las entidades controladas significativas se identifican a continuación.

<u>Entidades controladas significativas</u>	<u>Jurisdicción</u>
Entidad A	
Entidad B	
Entidad C	X
Entidad D	
Entidad E	
Entidad F	
Entidad G	
Entidad H	X
Entidad I	
Entidad J	

El control de las entidades gubernamentales surge vía estatutos u otra legislación que lo permita. El control sobre empresas comerciales públicas (entidades comerciales) surge vía estatutos y en el caso de las entidades comerciales C y D, vía participación en la propiedad. El Gobierno retiene el control de la entidad comercial J a través de autoridad legislativa, aunque la mayoría del capital de la entidad comercial J ha sido vendido a inversores privados.

Entidad	Intereses de la propiedad (%)	Poder de voto (%)
Entidad C	XX	XX
Entidad D	XX	XX
Entidad J	XX	XX

(Extracto de las notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X continuación)

Adquisiciones de entidades controladas y unidades de operación (párrafos 2.1.57 y 2.1.58)

Nombres de las entidades 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)	Saldo de efectivo adquiridos (miles de unidades monetarias)
Entidad C	XX	X	X	X
Entidad D	XX	X	X	X
		X	X	X

Disposiciones de entidades controladas y otras unidades operativas

Nombre de la entidades dispuestas	Proporción de acciones dispuestas %	Importe de la disposición (miles de unidades monetarias)	Porción en efectivo del importe de la disposición (miles de unidades monetarias)	Saldos de efectivo de la disposición (miles de unidades monetarias)
Empresa H	XX	X	X	X

Nota B: Acuerdos conjuntos significativos (párrafo 2.1.62)

Nombre del acuerdo 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 consolidados del Gobierno X continuación)

Nota C: Activos, pasivos, cobros y pagos (párrafo 2.1.24(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		
Propiedad en los límites de la jurisdicción (estado, región, ciudad)	X	X
Edificios al costo	X	X
Edificios a su valor de tasación	X	X
	X	X

Ingresos y Gastos

El Gobierno continúa recogiendo datos sobre ingresos y gastos del periodo sobre el que se informa en su transición, o migración, hacia la información financiera en base de acumulación (o devengo).

El Gobierno mantiene registros de impuestos a la propiedad vencidos y exigibles a la fecha de presentación basados en los valores de la propiedad como han sido valorados por la oficina de ingresos con un criterio de 3 años continuados. También estima los importes impositivos de bienes y servicios y [*industria identificada*] regalías acumuladas (o devengadas) sobre la base de ventas y retornos de la producción e informes.

Está desarrollando un modelo estadístico para medir el ingreso por el impuesto a las ganancias sobre una base de acumulación (o devengo) que se basa en las estadísticas fiscales recogidas desde el 200X-3 así como otra información, incluyendo ganancias semanales medias, producto interior bruto, y precios indexados de consumo y producción. El Gobierno anticipa que el modelo permitirá medir con fiabilidad los ingresos de impuestos a las ganancias según la base de acumulación (o devengo) para el periodo sobre el que se informa finalizado el 31 de diciembre de 20XX.

(Extracto de las notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X continuación)

Los gastos acumulados (o devengados) comprenden importes vencidos y exigibles

de sueldos, salarios y alquileres y otros costos vencidos y exigibles en la fecha de presentación.

(miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
Ingresos acumulados (o devengados)	X	X
Impuesto sobre la propiedad	X	X
Impuesto de bienes y servicios	X	X
Regalías;	X	X
Gastos acumulados (o devengados)		
Sueldos y salarios	X	X
Alquileres	X	X
Otros	X	X

Préstamos

Los préstamos del Gobierno son los siguientes:

(miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
Saldo al inicio del año	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

(miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
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 al final del año	X	X

(Extracto de las notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X continuación)

Nota D: Comparación con el presupuesto cuando la entidad no hace públicamente disponible su presupuesto [párrafo 2.1.24(b)]

(miles de unidades monetarias)	Real	Presupuestado	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 asistencia - ayuda</i>			
Agencias internacionales	X	X	-

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVOS

(miles de unidades monetarias)	Real	Presupuestado	Variación
Otros	<u>X</u>	<u>X</u>	=
	X	X	-
Préstamos			
Efectivo recibido por préstamos	X	X	(X)
Cobros por operaciones de capital			
Efectivo recibido de las disposiciones de planta y equipo	X	X	X
Actividades comerciales			
Cobros por actividades comerciales	X	X	X
Otros cobros	X	X	X
Total cobros	X	X	X
PAGOS			
Operaciones			
Sueldos, salarios y beneficios a empleados	(X)	(X)	(X)
Suministros y consumibles	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
Transferencias			
Subvenciones	(X)	(X)	-
Otras transferencias	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	-
Pagos por inversiones de capital			
Compra/construcción de planta y equipo	(X)	(X)	(X)

(miles de unidades monetarias)	Real	Presupuestado	Variación
Compra de instrumentos financieros	(X)	(X)	-
	(X)	(X)	(X)
Reembolso de préstamos e intereses			
Reembolsos de préstamos	(X)	(X)	-
Pagos por intereses	(X)	(X)	-
	(X)	(X)	-
Otros pagos	(X)	(X)	X
Total de pagos	(X)	(X)	(X)
COBROS/(PAGOS) NETOS	X	X	X

(Extracto de las notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X continuación)

Nota D2: Cuando la entidad prepara un presupuesto bianual

Presupuesto bianual sobre la base de efectivo - para el año finalizado el 31 de diciembre de 200X (párrafo 2.1.30)

(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	[⊖] Diferencia : presupuesto y realizado durante el periodo presupuestario
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

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVOV

Cobros- Disposición de: planta y equipo	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Instrumentos Financieros	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)
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Orden público y seguridad	(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)
Protección medioambiental	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Servicios públicos generales	(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

* 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.

(Extracto de las notas de los estados financieros consolidados del Gobierno X continuación)

Nota E: Pagos por terceros (párrafo 2.1.77)

El Gobierno X se beneficia de pagos hechos por terceros para la compra de bienes y servicios en su nombre durante el periodo. Estos pagos no constituyen cobros o pagos en efectivo del gobierno. Incluyen pagos para bienes y servicios hechos por agencias de ayuda bilaterales y multinacionales y organizaciones no gubernamentales. Forman parte de la ayuda a los programas de gubernamentales proporcionados por medio de la asistencia externa y otra asistencia - se proporciona en la Nota F a continuación información adicional sobre la asistencia externa y otra asistencia. El gobierno ha verificado que los siguientes pagos han sido hechos por terceros para comprar bienes y servicios durante el 200X y 200X-1.

PAGOS POR TERCEROS

	200X		200X-1
(miles de unidades monetarias)			
Sueldos y salarios	X		X
Suministros y consumibles	X		X
Pagos por inversiones de capital	X		X
Reembolso de préstamos e intereses	X		X
Total pagos por terceros	X		X

Nota F: Asistencia externa y otra asistencia (párrafos 2.1.90 y 2.1.91)

La asistencia se recibió en forma de transferencias de efectivo y depósitos en cuentas corrientes y a plazo y cuentas de fondos fiduciarios controlados por el gobierno. También incluyen importes utilizados por el gobierno de cuentas de donantes congruentes con acuerdos de asistencia externa y otra asistencia y otras organizaciones. La asistencia también se recibió en forma de pagos de terceros.

La asistencia externa comprende préstamos y subvenciones de agencias donantes bilaterales y multilaterales según acuerdos que especifican los objetos para los que se utilizará la asistencia. Se proporcionó otra asistencia para propósitos especificados por ONGs, corporaciones privadas y otros donantes.

Los importes, clase de proveedor y propósito para la que se proporcionó la asistencia externa durante el periodo se detallan a continuación.

(Extracto de las notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X continuación)

Asistencia externa y otra asistencia recibida (párrafo 2.1.90(a), (b), (c) y (d) y párrafo 2.1.91)

	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		
Asistencia externa		
Total cobros en efectivo	X	X
Total pagos por terceros	X	X
Total asistencia externa	X	X
Agencias de ayuda multilateral		
Cobros en efectivo	X	X
Pagos por terceros	X	X
Total agencias de ayuda multilateral	X	X
Agencias de ayuda bilateral		
Cobros en efectivo	X	X
Pagos por terceros	X	X
Total agencias de ayuda bilateral	X	X

Otra asistencia		
Total cobros en efectivo	X	X
Total pagos por terceros	X	X
Total otra asistencia	X	X
Organizaciones no gubernamentales <u>(ONGs)</u>		
Cobros en efectivo	X	X
Pagos por terceros	X	X
Total ONG	X	X
Corporaciones privadas y otros donantes		
Cobros en efectivo	X	X
Total corporaciones privadas y otros donantes	X	X

(Extracto de las notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X
continuación)

(miles de unidades monetarias)	200X	200X+1
Fondos de préstamos	X	X
Asistencia externa	X	X
Total fondos de préstamos	X	X

Subvenciones y donaciones			
Asistencia externa	X		X
Otra asistencia	X		X
Total subvenciones y donaciones	X		X

Propósitos para los que se proporcionó y usó la asistencia externa y otra asistencia (párrafo 2.1.90(e) y párrafo 2.1.91)

Asistencia externa

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	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Fondos de préstamos	X	X	-	-	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

Otra asistencia

Durante el periodo sobre el que se informa se recibió otra asistencia como subvenciones y donaciones de organizaciones no gubernamentales, corporaciones del sector privado y otros donantes para los siguientes propósitos:

	Ayudas al	Ayudas a	Total
--	------------------	-----------------	--------------

	desarrollo		emergencias			
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Subvenciones y donaciones	X	X	X	X	X	X
Importe utilizado	X	X	X	X	X	X

(Extracto de las notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X continuación)

Asistencia externa y otra asistencia no dispuesta (párrafo 2.1.90(f) y párrafo 2.1.91)

La ayuda externa no dispuesta 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. No ha habido cantidades no dispuestas de las ayudas de las ONG u otros proveedores de otra asistencia en 200X o 200X-1.

	Ayudas al desarrollo		Ayudas a emergencias		Otros		Total	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Saldo final - Préstamos	X	X	-	-	X	X	X	X
Saldo final - subvenciones	X	X	-	-	X	X	X	X

Bienes y servicios recibidos (párrafo 2.1.100)

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, ONG, asociaciones y corporaciones privadas 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 fueron proporcionados alojamiento temporal, comida y ropa. 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 estimado en base a los costos estimados proporcionados por las agencias de ayuda internacionales, ONG y corporaciones que eran los mayores contribuyentes, ya que los precios locales para bienes o servicios equivalentes no estaban disponibles.

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

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 está completando su transición, o migración, hacia la base contable de acumulación (o devengo) de información financiera y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo) presente un estado de cobros y pagos en efectivo con 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 financiera 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 la información financiera 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, *Estados de flujos de efectivo*

- 1 La NICSP 2, *Estados de flujos de efectivo* requiere que una entidad que prepara y presenta estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) de la información financiera **y adopción de las NICSP 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 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, para la adquisición de activos de capital (actividades de inversión), o para la cancelación de deuda (actividades de financiación), mejorará la transparencia y la rendición de cuentas de los informes financieros. 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 netos 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 para 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 efectivo 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 aquéllas hechas para la adquisición de bienes de capital;

- (d) cobros en efectivo 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 públicas se clasifican habitualmente como 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, los gobiernos u otras entidades del sector público asignan o autorizan fondos a las entidades para financiar las operaciones de las mismas y no se hace 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 flujos de efectivo procedentes de 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 en efectivo de 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);
 - (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 y 2 de esta Norma se incluyen ejemplos de clasificación de pagos por naturaleza y función.

Apéndice 4

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

El párrafo 1.3.27 de la Parte 1 de esta Norma requiere que los estados financieros suministren información que cumpla las características cualitativas de la información incluidas en los estados financieros de propósito general y cumpla las restricciones de dicha información. Este apéndice resume las características cualitativas y las restricciones de los informes financieros de propósito general tal y como se identifican en el párrafo 1.3.27. Para una explicación completa de las características cualitativas y restricciones, los lectores deben acudir al "Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público".

Las características cualitativas son los atributos que hacen que la información en los estados financieros sea útil a los usuarios y apoyan el logro de los objetivos de la información financiera. Los objetivos de la información financiera son proporcionar información útil a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. Son aplicables a los estados financieros, independientemente de la base contable utilizada para su preparación. Las características cualitativas de la información financiera son comprensibilidad, relevancia, representación fiel, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad. Las limitaciones dominantes de la información incluida en los estados financieros son materialidad o importancia relativa, costo-beneficio, y el logro de un equilibrio adecuado entre las características cualitativas.

Comprensibilidad

La comprensibilidad es la cualidad de la información que permite a los usuarios comprender su significado. Los estados financieros con propósito general (estados financieros) de las entidades del sector público deberían presentar información de forma que responda a las necesidades y base de conocimientos de los usuarios, y a la naturaleza de la información presentada. 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 si es capaz de influir en el logro de los objetivos de la información financiera. La información es capaz de influir cuando tiene valor confirmatorio, valor predictivo o ambos. La información puede ser capaz de influir, y por ello ser relevante, incluso si algunos usuarios deciden no aprovecharla o son ya conocedores de ella.

Representación fiel

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

Comparabilidad

La información en los estados financieros es comparable cuando los usuarios son capaces de identificar similitudes en, y diferencias entre, dos conjuntos de fenómenos. La comparabilidad no es una cualidad de un elemento individual de información, sino más bien una cualidad de la relación entre dos o más partidas de información.

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 desean comparar el resultado de una entidad a lo largo del tiempo, es importante que los estados financieros muestren información de los periodos precedentes.

Oportunidad

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

Verificabilidad

La verificabilidad es la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información de los estados financieros representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. Algunas veces se

usa soportabilidad para describir esta cualidad cuando se aplica con respecto a información explicativa e información cuantitativa prospectiva financiera y no financiera revelada en los estados financieros. Con independencia de que se haga referencia a la misma como verificabilidad o soportabilidad, la característica implica que observadores independientes y con conocimientos diferentes podrían alcanzar un acuerdo general, aunque no necesariamente acuerdo completo, ya sea que:

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

Limitaciones de la información incluida en los estados financieros con propósito general

Materialidad o Importancia relativa

La información es material, o tiene importancia relativa, si su omisión o inexactitud pudiese influir en el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas de la entidad, o en las decisiones que los usuarios realizan sobre la base de los estados financieros de la entidad preparados para ese periodo sobre el que se informa. La materialidad, o importancia relativa, depende de la naturaleza e importe del elemento juzgado en las circunstancias concretas de cada entidad.

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 si los beneficios de proporcionar información justifican los costos relacionados es, a menudo, un tema de juicio, porque con frecuencia no es posible identificar o cuantificar todos los costos y todos los beneficios de la información incluida en los estados financieros.

Los costos de proporcionar información incluyen los costos de reunir y procesar la información, los costos de verificarla y/o de presentar las suposiciones y metodologías que la soportan, y los costos de difundirla. Los usuarios incurren en los costos de análisis e interpretación.

Los preparadores gastan la mayoría del esfuerzo para proporcionar información en los estados financieros. Sin embargo, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos soportan en última instancia el costo de esos esfuerzos –porque los recursos se redirigen de las actividades de prestación de servicios a la preparación de información para su incorporación a los estados financieros. Los usuarios cosechan la mayoría de los beneficios de la información proporcionada por los estados financieros. Sin embargo, la información preparada para los estados financieros puede ser también utilizada de forma interna por la gerencia y dar lugar a una mejor toma de decisiones por parte de ésta.

Para desarrollar las NICSP, el IPSASB considera la información de preparadores,

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

Equilibrio entre características cualitativas

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

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 las mismas, mejorando, de ese modo, la calidad y congruencia de las prácticas contables en todo el mundo y fortaleciendo la transparencia y rendición de cuentas de las finanzas del sector público.

Para la consecución de este objetivo, el IPSASB establece 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 1—PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LA
SOSTENIBILIDAD A LARGO PLAZO DE LAS FINANZAS
DE UNA ENTIDAD**

Historia de la GPR

GPR 1, *Presentación de Información sobre la 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

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LA SOSTENIBILIDAD A LARGO PLAZO DE LAS FINANZAS DE UNA ENTIDAD

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Estatus y Alcance	2-8
Definiciones	9
Determinación de si se presenta información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo	10-13
Ámbito de presentación 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 de 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 la 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 lo largo del horizonte temporal especificado de las proyecciones quedan

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.

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LA SOSTENIBILIDAD A
LARGO PLAZO DE LAS FINANZAS DE UNA ENTIDAD
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*

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

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. Véase el Capítulo 2 del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el *Marco Conceptual*) para más detalles.

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. Véase el Capítulo 3 del *Marco Conceptual* para más detalles.

proyectados de una 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;

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LA SOSTENIBILIDAD A

LARGO PLAZO DE LAS FINANZAS DE UNA ENTIDAD

- (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

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LA SOSTENIBILIDAD A

LARGO PLAZO DE LAS FINANZAS DE UNA ENTIDAD

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.

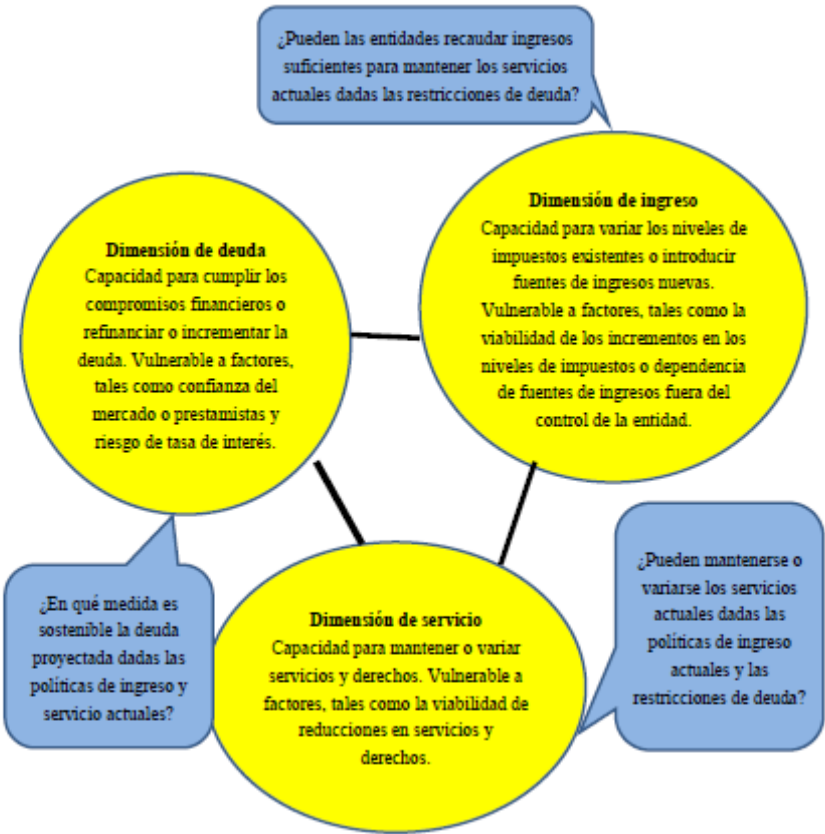
Términos en esta GPR definidos en las NICSP

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 go- bierno 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 pre- sentación	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

Relaciones 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” que aparece encima de la línea abarca las transacciones del gobierno con derechos de deuda y patrimonio sobre terceros llevadas a cabo con fines de política pública en lugar de para la gestión de la liquidez del gobierno o para

⁴ Fuente: Fondo Monetario Internacional: *Estadísticas de la Deuda del Sector Público—Guía para Compiladores y Usuarios* 2011.

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LA SOSTENIBILIDAD A
LARGO PLAZO DE LAS FINANZAS DE UNA ENTIDAD
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 el 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 privado, el consumo e inversión del gobierno, y las exportaciones netas (exportaciones-importaciones).

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).

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”).

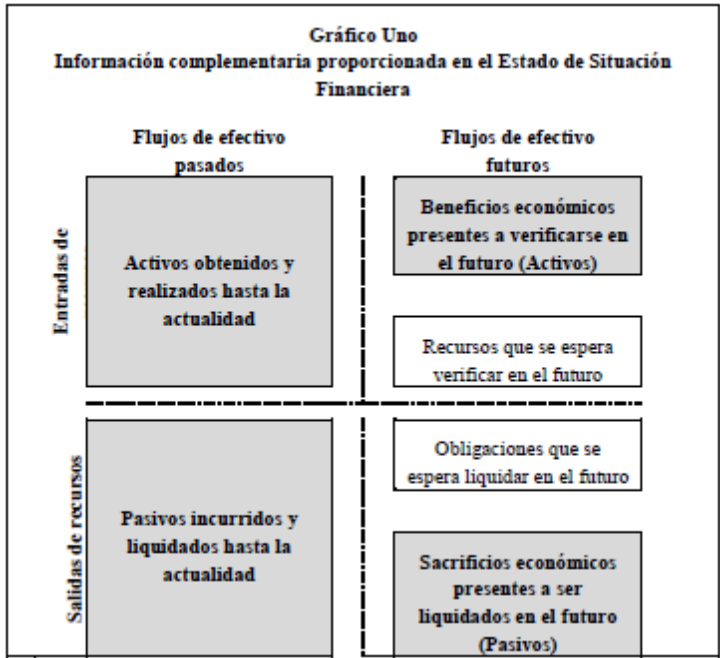
Fundamentos de las conclusiones

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 *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.

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LA SOSTENIBILIDAD A
LARGO PLAZO DE LAS FINANZAS DE UNA ENTIDAD



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 (renombrado posteriormente como “Información sobre la 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 práctica existente, el Documento de Consulta propuso el caso de presentar información sobre la sostenibilidad fiscal a largo plazo, realizó

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.

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. RPG, *Información sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad del sector público*, el cual fue emitido 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 complementa 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 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 impositivas 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 probablemente sea relevante a nivel del gobierno en su conjunto, a 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 poderes de recaudación fiscal 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 entidades y departamentos gubernamentales individuales. 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 entidades en el mismo nivel de gobierno puede diferir 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”.

¹⁰ Por ejemplo, estas entidades pueden incluir consejos escolares u organismos responsables del agua y los desagües.

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 ingresos¹² mientras que la descripción de la capacidad fiscal se refiere a 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

¹¹ *Opiniones preliminares del Consejo de Normas de Contabilidad Gubernamental sobre cuestiones importantes relacionadas con la Información sobre Condiciones Económicas: Proyecciones Financieras.* (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).

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 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

¹³ Allen Schick, *Política presupuestaria sostenible: Conceptos y enfoques* (OCDE: París, 2005).

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 NISCSP*, 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

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LA SOSTENIBILIDAD A

LARGO PLAZO DE LAS FINANZAS DE UNA ENTIDAD

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 FI-
NANCIEROS**

Historia de la GPR

La 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”. Al 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. Al 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.

La Revisión de la GPR 2 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, 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

La 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	
Objetivo	1	
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	
Información 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 el rendimiento de los servicios.....	38-71	
Información a 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		
Ejemplos ilustrativos		

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; y
 - (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; y
 - (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—Guía sobre las 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.

Possibilidad 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

FC39. 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.

La Revisión de la GPR 3 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 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; 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

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 de trabajo del personal en 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.

- (i) 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.
- (j) 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.
- (k) 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 deber 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 2018. 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: - 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 (biological asset)	Un animal vivo o una planta.	27.9
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	<i>Activo que requiere, necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para su uso o para su venta, lo que esté</i>	5.5

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
(qualifying asset)	<i>proyectado.</i>	
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 (a) 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.	32.8
Activo financiero (financial asset)	Cualquier activo que es: (a) efectivo; (b) un instrumento de patrimonio de otra entidad; (c) Un derecho contractual: (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: (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 (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	28.9

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	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.	
Activo financiero o pasivo financiero a valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) (financial asset or financial liability at fair value through surplus or deficit)	Un activo financiero o un pasivo financiero que cumpla alguna de las siguientes condiciones. (a) Se clasifica como mantenido para negociar. Un activo o pasivo financiero se clasificará como mantenido para negociar si: (i) se adquiere o se incurre en él principalmente con el objetivo de venderlo o volver a comprarlo en un futuro inmediato; (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 (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). (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: (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 (ii) el rendimiento de un grupo de activos financieros, de pasivos financieros o de ambos, se gestione y evalúe según el criterio	29.10

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	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.	
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: (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: (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, incluyendo tanto los directamente atribuibles al segmento en cuestión como los que puedan distribuirse al mismo, utilizando bases razonables de reparto. Si el ingreso del segmento incluye ingresos por intereses o dividendos, sus activos correspondientes deben incluir las cuentas por cobrar, préstamos, inversiones o cualesquiera otros activos productores de ingresos. En los activos del segmento no deben incluirse los activos por impuesto a las ganancias o equivalentes al mismo, que estén reconocidos de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes.	18.27

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	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>. 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.	
Activos financieros disponibles para la venta (available-for-sale financial assets)	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).	29.10
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

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
Activos poseídos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados (assets held by a long-term employee benefit fund) De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.	Activos (diferentes de los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad que informa) que: (a) son poseídos por una entidad (un fondo) que está separada legalmente de la entidad que informa, y existen solamente para pagar o financiar beneficios 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: (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
Activos poseídos por un fondo de beneficios a largo plazo para los 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.	Activos (diferentes de los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad que informa) que: (a) son poseídos por una entidad (un fondo) que está separada legalmente de la entidad que informa, y existen solamente para pagar o financiar beneficios 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: (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.	39.8
Acuerdo conjunto (joint arrangement)	Un acuerdo por el cual dos o más partes tienen control conjunto.	36.8
Acuerdo de concesión de servicios (service concession agreement)	Es un acuerdo vinculante entre un concedente y un operador en el que: (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	32.8

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	(b) el operador es compensado por sus servicios durante el periodo del acuerdo de concesión del servicio.	
Acuerdo vinculante (para un acuerdo conjunto) [binding agreement (for a joint arrangement)]	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.	35.14
Acuerdo vinculante (para un acuerdo de concesión de servicios) [binding agreement (for a service concession arrangement)]	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.	32.8
Adquirente 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: (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 ésa 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 propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida.	13.8
Arrendamiento no cancelable (non-cancelable lease)	Un arrendamiento que solo es revocable: (a) si ocurriese alguna contingencia remota;	13.8

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	(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.	
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 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.	1.7
Base presupuestaria (budgetary basis)	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) De aplicación hasta los	Comprenden todos los tipos de retribuciones que la entidad proporciona a los trabajadores a cambio de sus servicios.	25.10

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.		
Beneficios a los empleados (employee benefits) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.	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
Beneficios a los empleados a corto plazo (short-term employee benefits) De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.	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
Beneficios a los empleados a corto plazo (short-term employee 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) 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.	39.8
Beneficios consolidados (irrevocables) de los empleados (vested employee benefits)	Remuneraciones que no están condicionadas por la existencia de una relación de empleo en el futuro.	25.10
Beneficios por terminación (termination benefits) De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.	Beneficios a los empleados a pagar 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 de un empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de tales beneficios.	25.10
Beneficios por terminación (termination benefits) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.	Son 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.	39.8
Beneficios post-empleo (post-employment benefits) De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.	Beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad.	25.10

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
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 reconocimiento de activos, pasivos, ingresos o gastos derivados del arrendamiento, según proceda).	13.8
Compra o venta convencional (regular way purchase or sale)	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

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
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 carácter oneroso (onerous contract)	Un contrato para el intercambio de activos o servicios, en el que los costos inevitables para cubrir las obligaciones establecidas en el contrato exceden a los beneficios económicos o al potencial de servicio que se espera recibir bajo el mismo.	19.18
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;	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)	Los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que han sido aportados a la entidad por parte de terceros ajenos a la	1.7

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
from owners)	misma, distintos de los que dan lugar a pasivos, que establecen una participación financiera en los activos netos/patrimonio de la entidad, que: (a) conlleva derechos sobre (i) la distribución de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de la entidad durante su existencia, haciéndose tal distribución a discreción de los propietarios o sus representantes, y (ii) la distribución de cualquier excedente de activos sobre pasivos en caso de liquidación de la entidad; o (b) puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o devolución.	
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
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

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
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 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.	39.8
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)	Costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los gastos por	21.14

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
of disposal)	impuestos a las ganancias.	
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
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	29.10

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	tres características siguientes: (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); (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 (c) se liquida en una fecha futura.	
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
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	29.10

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	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).	
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: (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)	<i>Una entidad controladora y sus entidades controladas.</i>	1.7, 35.14
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.	38.7

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
entidad mutualista (mutual entity)	Una entidad, 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, una cooperativa de crédito y una entidad cooperativa son todas ellas entidades de carácter mutualista.	40.5
entidad que adopta por primera vez las NIIF	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.	33.9
Entidad resultante (resulting entity)	La entidad que surge como resultado de dos o más operaciones que se combinan en una fusión.	40.5
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 periodos anteriores (prior period errors)	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: (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron autorizados para su emisión; y (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.	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

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
Estipulaciones sobre activos transferidos (stipulations on transferred assets)	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
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: (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 actuariales (actuarial gains and losses) De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.	Comprenden: (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.	25.10
Ganancias y pérdidas actuariales (actuarial gains and losses) De aplicación a los periodos	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

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.		
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 resultado negativo neto (desahorro) o pérdidas de asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas por el método de la participación; (d) el impuesto a las ganancias o gasto equivalente al impuesto a las ganancias que esté reconocido de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes del mismo; o (e) los gastos administrativos generales, los de la sede central y otros gastos que surgen a nivel de la entidad y están vinculados a la entidad en su conjunto. No obstante, en ocasiones existen costos incurridos al nivel de la entidad en su conjunto por cuenta de un segmento. Estos costos serán gastos del segmento si están relacionados con sus actividades de operación y pueden serle directamente atribuidos o distribuidos según una base razonable de reparto. El gasto del segmento debe incluir la parte de los gastos que correspondan a la entidad en los negocios conjuntos, que se contabilizan por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8. En los segmentos que sean de naturaleza fundamentalmente financiera, el ingreso por intereses y el gasto por intereses pueden ser incluidos como una sola partida neta, en la información	18.27

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	segmentada, solo si tales partidas se presentan también compensadas en los estados financieros, individuales o consolidados, de la entidad.	
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 activos o incremento de pasivos, produciendo una disminución en los activos netos/patrimonio, excepto los relativos a lo distribuido a los propietarios.	1.7
Gastos pagados a través del sistema impositivo (expenses paid through the tax system)	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 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.	40.5
Importe de servicio	En un activo no generador de efectivo, el mayor entre su valor	21.14

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
recuperable (recoverable service amount)	razonable menos los costos de venta, y su valor en uso.	
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
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)	La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la	3.7

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
[impracticable (2)]	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: (a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas no son determinables; (b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo; o (c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y es imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que: (i) suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y (ii) tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del periodo previo fueron autorizados para su emisión; de otro tipo de información.	
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 to related party transactions)]	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 través de la participación en (a) el proceso de fijación de políticas,	20.4

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	(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
Ingresos del segmento (segment revenue)	Son los ingresos que figuran en el estado de rendimiento financiero de la entidad que son directamente atribuibles 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. Los ingresos del segmento no comprenden: (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 (b) las ganancias procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las operaciones del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera. Los ingresos del segmento incluyen 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. Los ingresos del segmento deben 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.	18.27
Ingreso procedente de una entidad estructurada (income from a structured	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	38.7

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
entity)	participaciones en entidades estructuradas y ganancias o pérdidas de transferencias de activos y pasivos a la entidad estructurada.	
Ingresos financieros no acumulados (no devengados) (unearned finance revenue)	La diferencia entre: (a) la inversión bruta en el arrendamiento; y (b) la inversión neta en el arrendamiento.	13.8
Inicio del arrendamiento (inception of the lease)	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: (a) se clasificará el arrendamiento como operativo o como financiero; y (b) en el caso de tratarse de un arrendamiento financiero, se determinarán los importes que se reconocerán al comienzo del plazo de arrendamiento.	13.8
Instrumento con opción de venta (puttable instrument)	Instrumento financiero que proporciona al 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.	28.9
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:	12.9

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	(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 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 pagos de cuantía fija o determinable y vencimiento fijado que una entidad tiene con la intención efectiva y la capacidad de conservarlos hasta su vencimiento (véanse los párrafos GA29 a GA38 del Apéndice A de la NICSP 29), distintos de: (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) aquéllos que 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 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: (a) estén tan cerca del vencimiento o de la fecha de rescate	29.10

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	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 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.	1.7
Mercado activo (active market)	Un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes: (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)]	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	36.8

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	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.	
Método de la tasa interés efectiva (effective interest method)	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 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).	29.10
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 leyes o regulaciones.	23.7
Negocio conjunto (joint)	Un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen	36.8

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
venture)	control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos de éste.	
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: (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: (a) debido a un patrón de comportamiento establecido en el pasado, a políticas de la entidad que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y (b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.	19.18
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	40.5

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	relacionados susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de lograr los objetivos de una entidad, proporcionando bienes o servicios.	
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 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.	30.8
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.	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.	25.10
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.	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.	39.8

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
Pagos mínimos por arrendamiento (minimum lease payments)	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: (a) en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o (b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual que le garantice: (i) parte del arrendatario; (ii) una parte relacionada con éste; o (iii) un tercero independiente que tenga la capacidad financiera de atender las obligaciones asumidas bajo la garantía. Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor razonable del activo en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos por el arrendamiento comprenderán 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.	13.8
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)	Una parte se considera relacionada con otra parte si una de ellas tiene la posibilidad (a) de ejercer el control sobre la otra, o (b) de ejercer influencia significativa sobre ella al tomar sus decisiones financieras y operativas, o si la parte relacionada y otra entidad están sujetas a control común. Las partes relacionadas incluyen: (a) entidades que directamente, o indirectamente a través de uno o más intermediarios, controlan o son controladas por la entidad que presenta los estados financieros; (b) asociadas (véase la NICSP 7, <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 significativa sobre la misma, así como los familiares próximos de tales	20.4

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	individuos; (d) personal clave de la gerencia y familiares próximos a los mismos; y (e) entidades en las cuales cualquiera de las personas descritas en c) o d) posea, directa o indirectamente, una participación sustancial, o sobre las que tales personas pueden ejercer influencia significativa.	
Participación en otra entidad (interest in another entity)	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 por el simple hecho de tener una relación típica de financiador/destinatario o cliente/proveedor.	37.7
Participación no controladora (non-controlling interest)	Los activos netos/patrimonio en una entidad controlada que no son atribuibles, directa o indirectamente, a una entidad controladora.	35.14
Participaciones en el patrimonio (equity interests)	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.	40.5
Partícipe de un negocio conjunto (joint venturer)	Una parte de un negocio conjunto que tiene control conjunto sobre éste.	36.8
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

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
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)	(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 para liquidar la obligación vaya a requerirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o (ii) el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.	19.18
Pasivo financiero (financial liability)	Un pasivo que es: (a) una obligación contractual: (i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o (ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad; o (b) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propios de la entidad, y sea: (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 (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. Para este propósito, los instrumentos	28.9

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	de patrimonio propios de la entidad no incluyen a instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16, a 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 a instrumentos que son contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propios de la entidad. 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.	
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.	1.7
Pasivos del segmento (segment liabilities)	Aquellos pasivos que derivan de las actividades de operación de un segmento y que le son directamente atribuibles, o bien pueden asignársele utilizando bases razonables de reparto. Si se han incluido en el gasto del segmento costos por intereses, los pasivos del segmento incluirán las deudas causantes de tales intereses. Los pasivos de un segmento incluyen la parte que corresponda a la entidad participante en los pasivos de los negocios conjuntos que se contabilicen por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8. Los pasivos del segmento no incluyen las deudas por impuestos a las ganancias o equivalentes al impuesto a las ganancias que estén reconocidas de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes al mismo.	18.27
Pérdida por deterioro de un activo generador de efectivo (impairment loss of a cash-generating asset)	Cantidad en que el importe en libros de un activo excede a su importe recuperable.	17.13

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
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)	(a) Todos los directivos o miembros del órgano de gobierno de la entidad; y (b) otras personas que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad que informa. Cuando se cumple esta exigencia, el personal clave de la gerencia incluye: (i) cuando haya un miembro del órgano de gobierno de una entidad con autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad que presenta los estados financieros, ese miembro; (ii) cualquier consejero clave de ese miembro; y (iii) a menos que ya esté incluido en (a), el grupo de altos cargos de la entidad que presenta los estados financieros, incluyendo el director general o principal responsable de la entidad que informa.	20.4
Planes de aportaciones definidas (defined contribution plans) De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.	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.	25.10
Planes de aportaciones definidas (defined contribution plans) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.	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
Planes de beneficios definidos (defined benefit plans)	Planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.	25.10

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.		
Planes de beneficios definidos (defined benefit plans) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.	Planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.	39.8
Planes de beneficios post-empleo (post-employment benefit plans) De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 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.-	25.10
Planes de beneficios post-empleo (post-employment benefit plans) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.	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 gubernamentales (state plans) De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.	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
Planes gubernamentales (state plans) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.	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
Planes multi-empresariales (multi-employer plans) De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.	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: (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	25.10

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad que emplea a los empleados afectados.	
Planes multi-empresariales (multi-employer plans) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.	Planes de aportaciones definidas (diferentes de los planes gubernamentales) o planes 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.	39.8
Plantas productoras (bearer plant)	Una planta viva que: (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 otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes de otra entidad.	35.14
Políticas contables (accounting policies)	Los principios, bases, convencionalismos, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros.	3.7
Políticas contables del segmento (segment accounting policies)	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.	18.27

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
Póliza de seguro apta (qualifying insurance policy) De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.	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: (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 (ii) las indemnizaciones retornan a la entidad que informa para reembolsarla por beneficios a los empleados ya pagados.	25.10
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 ² , 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: (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 (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

¹ Una póliza de seguro apta no es, necesariamente, un contrato de seguro (véase la norma internacional o nacional aplicable que aborde los contratos de seguro).

² Una póliza de seguro apta no es, necesariamente, un contrato de seguro (véase la norma internacional o nacional aplicable que aborde los contratos de seguro).

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
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: (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 razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro); (b) los que la entidad designe en el momento de reconocimiento inicial como disponibles para la venta; o (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.	29.10
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 las NICSP de base de acumulación (o devengo).	33.9
Producto agrícola (agricultural produce)	Producto ya recolectado procedente de los activos biológicos de la entidad.	27.9

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
Programas combinados de seguridad social (composite social security programs)	Programas establecidos por la legislación y que (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: (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: (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 a los inversores-propietarios, partícipes o miembros de entidades mutualistas.	40.5
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: (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

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
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) De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.	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
Rendimientos de los activos del plan (return on plan assets) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.	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.	39.8
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

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
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 general (general government sector)	Comprende todas las entidades organizativas del gobierno general definidas en las bases estadísticas de información financiera.	22.15
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 ejercer 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 incremental borrowing rate of interest)	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 similares, los fondos necesarios para comprar el activo.	13.8
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	Una transferencia de recursos u obligaciones entre partes	20.4

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
relacionadas (related party transaction)	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.	
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 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 de efectivo (cash-generating unit)	El grupo identificable de activos más pequeño 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.	26.13
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

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
Valor presente de una obligación por beneficios definidos (present value of a defined benefit obligation) De aplicación hasta los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2017.	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
Valor presente de una obligación por beneficios definidos (present value of a defined benefit obligation) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.	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
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
Valor residual garantizado (guaranteed residual value)	(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 (b) para el arrendador, la parte del valor residual que le ha sido garantizada por el arrendatario o por un tercero no	13.8

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Término	Definición	Localización
	relacionado con el arrendador, que tenga la capacidad financiera de atender las obligaciones asumidas debido a la garantía.	
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)	Indistintamente: (a) el periodo durante el cual se espera que un activo produzca beneficios económicos o potencial de servicio para uno o más usuarios; o (b) la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más eventuales usuarios.	13.8
Vida útil (de propiedades, planta y equipo o de un activo intangible) (useful life (of property, plant, and equipment or an intangible asset))	Indistintamente: (a) el periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad; o (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de la entidad.	17.13
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 2018

Tabla A: Enumeración de NICSP en vigor a partir del 1 de enero de 2018

El Manual 2018 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 todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	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	153K	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 2 – Estado de Flujos de Efectivo	Mayo de 2000	1 de julio de 2001				
NICSP 3—Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008				
NICSP 4-Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera (revisada)	Abril de 2008	1 de enero de 2010				
NICSP 5—Costos por Préstamos	Mayo de 2000	1 de julio de 2001				

NICSP CON BASE DE ACUMULACIÓN

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
NICSP 9—Ingresos de Transacciones con Contraprestación	Julio de 2001	1 de julio de 2002				
NICSP 10 - Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	Julio de 2001	1 de julio de 2002	22	Modificado	NICSP 40	2016
			38E	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 11—Contratos de Construcción	Julio de 2001	1 de julio de 2002				
NICSP 12-Inventarios (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008				
NICSP 13-Arrendamientos (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008				
NICSP 14- Hechos Occurridos después de la Fecha de Presentación (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	31	Modificado	NICSP 40	2016
			32E	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 16-Propiedades de Inversión (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	18A	Nuevo	NICSP 40	2016
			87	Modificado	NICSP 40	2016

NICSP CON BASE DE ACUMULACIÓN

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			90	Modificado	NICSP 40	2016
			101E	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 17—Propiedades, Planta y equipo (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	60	Modificado	NICSP 40	2016
			88	Modificado	NICSP 40	2016
			107N	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 18—Información Financiera por Segmentos	Junio de 2002	1 de julio de 2003	34	Modificado	NICSP 40	2016
			37	Modificado	NICSP 40	2016
			76E	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 19—Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	Octubre de 2002	1 de enero de 2004	4A	Nuevo	NICSP 40	2016
			111G	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 20—Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	Octubre de 2002	1 de enero de 2004				
NICSP 21—Deterioro del Valor de Activos No	Diciembre de 2004	1 de enero de 2006	14	Modificado	NICSP 40	2016
			20A	Nuevo	NICSP 40	2016

NICSP CON BASE DE ACUMULACIÓN

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
Generadores de Efectivo			82H	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 22—Revelación de Información sobre el Sector Gobierno General	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008				
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
			6	Modificado	NICSP 40	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				
NICSP 26—Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo	Febrero de 2008	1 de abril de 2009	2	Modificado	NICSP 40	2016
			7	Eliminado	NICSP 40	2016
			18A	Nuevo	NICSP 40	2016
			20A	Nuevo	NICSP 40	2016
			23	Modificado	NICSP 40	2016

NICSP CON BASE DE ACUMULACIÓN

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			71	Modificado	NICSP 40	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
			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

NICSP CON BASE DE ACUMULACIÓN

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			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
			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

NICSP CON BASE DE ACUMULACIÓN

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			102	Modificado	NICSP 40	2016
			103	Modificado	NICSP 40	2016
			106	Modificado	NICSP 40	2016
			107	Modificado	NICSP 40	2016
			108	Modificado	NICSP 40	2016
			110	Modificado	NICSP 40	2016
			111	Modificado	NICSP 40	2016
			111A	Nuevo	NICSP 40	2016
			111B	Nuevo	NICSP 40	2016
			120	Modificado	NICSP 40	2016
			122	Modificado	NICSP 40	2016
			122A	Nuevo	NICSP 40	2016
			123	Modificado	NICSP 40	2016
			124	Modificado	NICSP 40	2016
			125	Modificado	NICSP 40	2016

NICSP CON BASE DE ACUMULACIÓN

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	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	48	Modificado	NICSP 40	2016
			56F	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 28—Instrumentos Financieros: Presentación	Enero de 2010	1 de enero de 2013				
NICSP 29—Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	Enero de 2010	1 de enero de 2013	2	Modificado	NICSP 40	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 Revelar	Enero de 2010	1 de enero de 2013				
NICSP 31—Activos Intangibles	Enero de 2010	1 de abril de 2011	3	Modificado	NICSP 40	2016
			6	Modificado	NICSP 40	2016

NICSP CON BASE DE ACUMULACIÓN

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			18	Modificado	NICSP 40	2016
			18A	Nuevo	NICSP 40	2016
			24	Modificado	NICSP 40	2016
			26A	Nuevo	NICSP 40	2016
			39A	Nuevo	NICSP 40	2016
			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
			66	Modificado	NICSP 40	2016
			67	Modificado	NICSP 40	2016
			93A	Nuevo	NICSP 40	2016
			110	Modificado	NICSP 40	2016

NICSP CON BASE DE ACUMULACIÓN

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			114A	Nuevo	NICSP 40	2016
			117	Modificado	NICSP 40	2016
			132I	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 32—Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente	Octubre de 2011	1 de enero de 2014				
NICSP 33, Adopción Por Primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o Devengo)	Enero de 2015	1 de enero de 2017	62A	Nuevo	NICSP 40	2016
			62B	Nuevo	NICSP 40	2016
			62C	Nuevo	NICSP 40	2016
			86	Modificado	NICSP 40	2016
			129	Modificado	NICSP 40	2016
			130	Modificado	NICSP 40	2016
			132	Modificado	NICSP 40	2016
			154C	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 34—Estados Financieros Separados	Enero de 2015	1 de enero de 2017				
NICSP 35—Estados	Enero de	1 de	4	Modificado	NICSP 40	2016

NICSP CON BASE DE ACUMULACIÓN

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
Financieros Consolidados	2015	enero de 2017	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
			79C	Nuevo	NICSP 40	2016
			79D	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP 36—Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	Enero de 2015	1 de enero de 2017	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
			51B	Nuevo	NICSP 40	2016
			51C	Nuevo	NICSP 40	2016
NICSP	Enero de	1 de	24A	Nuevo	NICSP 40	2016

NICSP CON BASE DE ACUMULACIÓN

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
37—Acuerdos Conjuntos	2015	enero de 2017	32	Modificado	NICSP 40	2016
			41A	Nuevo	NICSP 40	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				
NICSP 39—Beneficios a los Empleados	Julio de 2016	1 de enero de 2008				

Tabla B: Enumeración de las NICSP que todavía no están en vigor a 1 de enero de 2018

NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Otras NICSP afectadas
NICSP 40—Combinaciones del Sector Público	Enero de 2017	1 de enero de 2019	NICSP 1 NICSP 10 NICSP 14 NICSP 16 NICSP 17 NICSP 18 NICSP 19 NICSP 21 NICSP 23 NICSP 26 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 la 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 la NICSP 37 para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017.
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.
NICSP 25—Beneficios a los Empleados	Febrero de 2008	1 de enero de 2011	La NICSP 25 fue reemplazada por la NICSP 39 para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.

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: 978-1-60815-404-3